



**Carina de Fátima dos  
Santos Coelho**

**Relatório de Estágio – Amostragem em Auditoria**



**Carina de Fátima dos Santos Coelho      Relatório de Estágio – Amostragem em Auditoria**

Relatório de estágio apresentado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, para cumprimento de requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Mestre Ana Cristina Mendes da Costa Limas, docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, e sob a supervisão do Dr. António Rodrigues Neto.

À minha mãe e ao meu pai.  
À minha irmã.  
À minha avó.

## **o júri**

Presidente

**Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa**  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Orientadores

**Mestre Ana Cristina Mendes da Costa Limas**  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro (orientadora)

**Mestre António Rodrigues Neto**  
Aposentado, Universidade de Aveiro (coorientador)

arguente

**Doutora Fernanda Cristina Pedrosa Alberto**  
Professora Adjunta Convidada, ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

## **Agradecimentos**

Aos meus pais, pelo amor verdadeiro, confidencialidade, incentivo e confiança que sempre depositaram em mim. À minha irmã, pelo apoio e coragem. À minha avó, pelas palavras e pelo carinhoso amor com que cuida de mim. Ao meu cunhado, pelas palavras. Aos meus padrinhos e tios, pelos gestos de força e pela presença constante.

Ao Dr. Neto, pela oportunidade e pela ajuda diária e meditada que teve ao longo do estágio. À Lara e ao Rui, pelos ensinamentos constantes e pelo cuidado com que me receberam.

À professora Ana, por toda a ajuda prestada e pelas palavras de apreço. Um obrigada pela sua disponibilidade e acompanhamento.

Às minhas amigas Leandra e Sara, pela amizade incondicional e, sobretudo, pelo companheirismo e momentos passados.

À amiga Marisa, por todo o afeto destes anos e pela ajuda na elaboração deste relatório. Obrigada pelos abraços, pelas viagens e pelo apoio de sempre.

À amiga Mónica, pela cumplicidade e admiração. Uma palavra de agradecimento pela lealdade e por todos os bons momentos.

Por último, e não menos importante, ao meu amigo Filipe, pela sua ajuda preciosa, mas sobretudo pela disponibilidade e amizade.

Eternamente grata!

**palavras-chave**

Amostragem, Testes, Auditor

**resumo**

O presente relatório tem por base o estágio realizado na empresa Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda., com objetivo principal de demonstrar a importância da amostragem em auditoria, através do trabalho efetuado ao longo dos sete meses.

No decorrer do processo de auditoria, é demonstrado a importância da utilização da amostragem nas empresas. Estudando um caso concreto, empresa CCC, SA., pretendeu-se verificar se a sua aplicação para realizar testes consegue auxiliar o trabalho do auditor.

O estudo efetuado à entidade permite concluir a importância da amostragem para a seleção de dados e a prevalência do uso de técnicas computacionais, concluindo a relevância que o *Microsoft Excel* tem no trabalho do auditor.

Foi possível responder a algumas questões de investigação relacionadas com a aplicabilidade da amostragem, que concluiu ser um processo indispensável no trabalho do auditor. A seleção de informação é a base para o auditor emitir a sua opinião sobre as Demonstrações Financeiras.

**keywords**

Sampling, Tests, Auditing

**abstract**

This report is based on the internship made at Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda, and its main goal is to demonstrate the importance of sampling on audits taking into account the work made throughout the seven months.

In the course of the auditing process, it is demonstrated the importance of using sampling on companies. By studying a specific case, the company CCC, SA., the goal was to verify if the appliance of sampling to run tests can help the auditor's work.

The study allows to evaluate the importance of sampling for the data selection and the prevalence of using computational techniques thus confirming the relevance that *Microsoft Excel* has on the auditor's work.

It was possible to answer some research questions related to the sampling applicability, having been concluded that it is an essential process for the auditor's work. The information selection is the basis for the auditor to give his opinion regarding the Financial Statements.





# Índice

Índice de figuras .....	17
Lista de abreviaturas .....	19
I. Introdução .....	21
II. Enquadramento teórico .....	24
2.1 . Auditoria .....	25
2.1.1. Conceito de auditoria .....	25
2.1.2. Evolução histórica de auditoria.....	26
2.1.3. O papel do auditor e a importância do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente .....	27
2.2. Fases da Auditoria .....	28
2.2.1. Planeamento .....	28
2.2.2. Risco e materialidade .....	29
2.2.3. Prova em auditoria .....	30
2.2.4. Relação entre risco, materialidade e prova de auditoria.....	30
2.3. Componentes do risco de auditoria.....	32
2.3.1. Risco Inerente .....	33
2.3.2. Risco de Controlo .....	33
2.3.3. Risco de Detecção.....	34
2.3.4. Relação entre as componentes do risco de auditoria .....	34
2.3.5. O Risco e a Fraude.....	36
2.4. Controlo interno .....	37
2.5. Amostragem em Auditoria .....	39
2.5.1. Definição e importância da amostragem em Auditoria.....	39
2.5.2. Tipos de amostragem .....	40
2.5.2.1. Amostragem estatística.....	40
2.5.2.2. Amostragem não estatística .....	41
2.5.3. Fases da amostragem .....	42
2.5.4. Risco da Amostragem .....	43
2.5.5. Testes de controlo e testes substantivos .....	45
III. Desenvolvimento do estudo .....	46
3.1. Objetivo e metodologia do relatório .....	47
IV. Atividades desenvolvidas no Estágio Curricular .....	48

4.1. Apresentação da entidade.....	49
4.2. Planeamento dos trabalhos de auditoria .....	50
4.2.1. Tarefas iniciais.....	50
4.2.2. Organização da informação – documentos de trabalho .....	51
4.2.3. Planeamento da empresa CCC, SA .....	52
4.3. Tarefas realizadas nas diversas áreas de trabalho .....	55
4.3.1. Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa .....	55
4.3.2. Inventários .....	56
Contagens físicas .....	56
Corte de Operações e teste à valorização .....	58
4.3.3. Clientes, Vendas e Prestação de Serviços .....	58
Circularização de clientes.....	58
Testes às vendas.....	60
Análise às notas de crédito .....	61
4.3.4. Fornecedores, compras e fornecimentos .....	61
4.3.5. Pessoal e benefícios dos empregados.....	62
V. Ferramenta computacional no trabalho de auditoria.....	64
5.1. A importância da utilização de software no processo de auditoria .....	65
5.1.1. Aplicação computacional no processo de amostragem .....	65
5.1.3.1. Amostragem aleatória simples (com reposição) .....	67
5.1.3.2. Amostragem aleatória simples (sem reposição) .....	70
Conclusão.....	77
Balanço pessoal .....	79
Referências bibliográficas .....	81
ANEXOS.....	83
Anexo 1 - Certificação Legal de Contas .....	85
Anexo 2 - Índice do Dossiê Corrente .....	89
Anexo 3 - Exemplo de Carta de circularização a clientes .....	91

## Índice de figuras

<b>Figura 1 - Relação inversa entre risco e materialidade .....</b>	<b>31</b>
<b>Figura 2 - Inter-relações entre materialidade, risco e prova .....</b>	<b>31</b>
<b>Figura 3 - Modelo Multiplicativo do risco de auditoria .....</b>	<b>32</b>
<b>Figura 4 - Componentes do risco de auditoria.....</b>	<b>34</b>
<b>Figura 5 - Avaliação do risco .....</b>	<b>35</b>
<b>Figura 6 - O triângulo da fraude .....</b>	<b>36</b>
<b>Figura 7 - Componentes do Controlo Interno .....</b>	<b>38</b>
<b>Figura 8 - Planeamento de auditoria.....</b>	<b>52</b>
<b>Figura 9 - Nível de materialidade .....</b>	<b>54</b>
<b>Figura 10 - Base de dados da aplicação.....</b>	<b>66</b>
<b>Figura 11 - Amostragem Aleatória Simples .....</b>	<b>67</b>
<b>Figura 12 - Extração da amostra aleatória simples com reposição .....</b>	<b>68</b>
<b>Figura 13 - Função ALEATÓRIOENTRE ().....</b>	<b>69</b>
<b>Figura 14 - Extração da amostra aleatória simples com reposição (ALEATÓRIOENTRE)70</b>	<b>70</b>
<b>Figura 15 - Amostra aleatória simples (sem reposição) .....</b>	<b>71</b>
<b>Figura 16 - Extração da amostra aleatória simples sem reposição.....</b>	<b>72</b>
<b>Figura 17 - Função Colar Especial .....</b>	<b>73</b>
<b>Figura 18 - Fase de ordenar os números aleatórios .....</b>	<b>74</b>
<b>Figura 19 - Ordenação ascendente.....</b>	<b>75</b>



## Lista de abreviaturas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CLC	Certificação Legal de Contas
DF	Demonstrações Financeiras
et al.	e outros
IES	Informação Empresarial Simplificada
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA 200	<i>Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing</i>
ISA 230	<i>Audit Documentation</i>
ISA 300	<i>Planning an Audit of Financial Statements</i>
ISA 315	<i>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment</i>
ISA 320	<i>Materiality in Planning and Performing an Audit</i>
ISA 500	<i>Audit Evidence</i>
ISA 510	<i>Initial Audit Engagements - Opening Balances</i>
ISA 530	<i>Audit Sampling</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
GR	Guia de Remessa
NC	Nota de Crédito
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RCRA	Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria
RD	Risco de Detecção
RI	Risco Inerente
ROC	Revisor Oficial de Contas
SA	Sociedade Anónima
SCI	Sistema de Controlo Interno
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas



## I. Introdução

Face à constante mudança no ambiente e no modo de funcionamento das empresas nos últimos tempos, a auditoria sentiu necessidade de evoluir e dar respostas a um meio empresarial cada vez mais complexo e competitivo.

A evolução económica e as consequentes mudanças associadas geraram uma constante revisão por parte do auditor/revisor, fazendo com que todas as ferramentas que, durante muitos anos, serviram de suporte ao desenvolvimento dos trabalhos de auditoria sofressem alterações. Cada vez mais e por vezes em tempo recorde, os auditores têm, por isso, que se adaptar, vergando-se às exigências que o próprio meio em que se movimentam os obriga (Cerejeira, 1998, p. 5).

Até inícios da década de oitenta, o trabalho de auditoria baseava-se fundamentalmente na análise documental, de modo a sustentar o saldo das principais rubricas do balanço. Mais tarde, começaram a ser implementadas metodologias para a análise dos processos relevantes, suportando a sua opinião em testes de conformidade e em testes substantivos (Gonçalves, 2008).

Ao longo do trabalho do auditor é impraticável a análise de todos os registos, dado o tempo e custo a que o auditor está sujeito. Deste modo, a amostragem surge como uma prática possível de utilização pelo auditor, facilitando o seu trabalho, por exemplo, em entidades com um número avultado de transações.

A amostragem e os testes são, assim, fulcrais para o auditor emitir um parecer acerca da fidelidade das demonstrações financeiras. Através de avaliações a procedimentos internos aos documentos, e à consequente circularização com os clientes e fornecedores, o auditor consegue concluir o seu trabalho.

Neste contexto, o presente relatório tem como principal objetivo apresentar o trabalho de auditoria desenvolvido pelos Revisores, com enfoque na amostragem em auditoria. Durante a concretização do estágio curricular foi possível acompanhar o processo de auditoria realizado nas diversas empresas. Adicionalmente, pretende-se evidenciar a importância do *Microsoft Excel* no processo de amostragem e no trabalho do auditor.

Assim sendo, o relatório de estágio está dividido em 5 partes, sendo a primeira a introdução do trabalho.

A segunda parte, caracterizada pela revisão teórica, dá uma introdução aos conceitos de auditoria e amostragem, bem como à evolução da auditoria e a importância que a amostragem tem no trabalho do auditor. Além disso, enumera as fases de auditoria e relata as várias componentes associadas à amostragem.

O desenvolvimento do estudo faz parte do terceiro segmento, onde é descrita a metodologia aplicada na realização deste relatório, bem como os objetivos inerentes. São ainda discriminadas as questões de investigação às quais se pretende obter resposta.

A quarta secção diz respeito às atividades realizadas ao longo do estágio curricular. Caracteriza-se pela apresentação da entidade, as tarefas iniciais realizadas e todo o trabalho de planeamento a que o auditor está sujeito.

A última parte descreve a importância e utilização do *Microsoft Excel* na auditoria. Com base na empresa em análise, são dados alguns exemplos onde se aplica a amostragem para seleccionar dados.





## II. Enquadramento teórico

Esta secção tem como principal objetivo esclarecer o conceito de auditoria, de amostragem e a sua importância no trabalho do auditor. Como é essencial seleccionar dados para o auditor emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Este segmento aborda também os dois tipos de amostragem e, conseqüentemente, os riscos subjacentes. Deste modo, o auditor utiliza testes de conformidade e testes substantivos para tirar conclusões sobre as características dos elementos que constituem uma amostra.

## 2.1 . Auditoria

### 2.1.1. Conceito de auditoria

O conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, refletindo as modificações ocorridas no desenvolvimento das organizações.

A palavra auditoria surge do latim “audire”, que em português significa “ouvir”, ou “aquele que examina”, como foi inicialmente traduzida pelos ingleses (Costa, 2017).

A auditoria destina-se a verificar a conformidade dos procedimentos adotados, nas diversas áreas organizacionais, com os respetivos regulamentos, leis, regras e políticas que se encontrem aprovados (Costa, 2017). É um exame ou verificação das contas e da situação financeira, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer (Tribunal de Contas, 1999). Inicialmente, o principal objetivo da auditoria centrava-se na descoberta de erros e fraudes.

Segundo Costa (2017), podemos definir auditoria da seguinte forma:

“... a auditoria é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas regras e princípios.”

A auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências sobre asserções (Boynton et al., 2002). O objetivo da auditoria passa por validar asserções das demonstrações financeiras, com o intuito de expressar uma opinião sobre a razoabilidade da informação financeira (Costa, 2017).

Já a *International Federation of Accountants* (IFAC), mediante a *International Accounting Standards* (ISA 200) entende que a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

Deste modo, os serviços na área de auditoria são diversificados, e recaem essencialmente nas seguintes competências: i) procedimentos de organização de uma entidade; ii) consultoria de gestão no aconselhamento informático; iii) Revisão Legal de Contas; iv) questões de insolvência, aconselhamento relativamente a investimentos; v) controlo interno, entre outros (Duarte, 2010).

### 2.1.2. Evolução histórica de auditoria

Em consequência do rápido crescimento e das várias transformações ocorridas na economia mundial, o conceito de Auditoria evoluiu ao longo do tempo, tendo-se assistido nas últimas décadas a uma evolução mais acelerada.

Vários indícios indicam que no ano 4000 antes de Cristo já se efetuavam auditorias na Babilónia, China e Egito, relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós. Contudo, a auditoria dos dias de hoje, teve o seu início na Grã-Bretanha em meados do século XIX onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Desde o final do século XVII, reconhecia-se o contabilista profissional como indivíduo habilitado a tratar dos casos de insolvências, falências e liquidações (Costa, 2017).

Até inícios da década de oitenta o trabalho de auditoria baseava-se fundamentalmente na análise documental de forma a validar os saldos das principais rubricas do balanço e das classes de transações. Em meados da década de oitenta o auditor passou a proceder à análise dos processos mais relevantes, suportando a sua opinião através de testes de conformidade (Gonçalves, 2008).

Segundo a perspetiva de Cordeiro (2011), numa primeira fase a atividade de auditoria tinha como prioridade a deteção de fraudes, que se manteve até ao início do século XX. O mesmo autor defende que com o desenvolvimento das Sociedades Anónimas (SA) surgiu uma crescente necessidade de verificar se a informação financeira apresentada aos interessados traduzia a verdadeira situação económica das entidades.

O foco das auditorias era encontrar erros em balanços e bloquear o desenvolvimento de fraudes associadas aos administradores (Boynton et al., 2002).

Devido ao desenvolvimento do mercado de capitais e devido à crescente preocupação dos investidores com os lucros futuros, o foco da Auditoria sofreu uma alteração, tornando-se a análise das Demonstrações Financeiras (DF) o principal objetivo dos auditores (Cordeiro, 2011).

A partir do século XIX as sociedades de responsabilidade limitada foram obrigadas a auditar as suas DF (Costa, 2017). Devido ao desenvolvimento industrial nos Estados Unidos da América e no Canadá, também a auditoria acompanhou esse incremento, tendo alcançado um aperfeiçoamento elevado. Rapidamente o papel do contabilista foi alterado de forma a atender às necessidades do mercado. A nova legislação permitiu que outras pessoas, que não os acionistas, realizassem as auditorias (Boynton et al., 2002).

No século XX surgiram os primeiros documentos de auditoria, face à criação prévia do *American Institute of Accountants*. Mais tarde, em 1948, surgiram as normas de auditoria publicadas pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (Costa, 2017).

Com a progressiva deslocalização das empresas e consequentes problemas contabilísticos e financeiros verificados no final do século XX, foi publicada a Lei Sarbanes-Oxley, com o

intuito de proteger os investidores, melhorando a precisão e fiabilidade das DF (Costa, 2017).

Podemos concluir que a Auditoria sofreu uma grande evolução ao longo dos anos, reflexo das mutações económicas e sociais que ocorreram ao longo do tempo, originando uma mudança de paradigma. Se esta inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, alargou-se posteriormente a outros domínios, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já ocorridos, mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora (Figueiredo, 2012).

### 2.1.3. O papel do auditor e a importância do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente

A importância do papel da auditoria é reconhecida numa sociedade global, não só, porque contribui para a credibilização e transparência das DF, como também, auxilia os *stakeholders*<sup>1</sup> nas suas decisões sustentadas, minorando o risco e diminuindo o custo do capital para a empresa.

O trabalho do auditor tem sofrido repercussões face à crescente complexidade e competitividade das empresas, e consequentemente ao aumento dos riscos associados. Deste modo, a função do auditor passa por minimizar tal risco através da emissão de uma opinião apropriada (Monteiro & Pontes, 2002).

O objetivo do auditor é, então, identificar e avaliar os riscos ao nível das DF, através do conhecimento e compreensão da entidade e do seu meio envolvente (Costa, 2017).

Para tal, o auditor deve planear e realizar a auditoria de forma a transmitir uma segurança razoável de que as DF não contêm distorções relevantes. A independência é, portanto, a base da profissão do auditor, no sentido em que deve ser neutro à entidade auditada (Boynton et al., 2002).

Segundo o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC<sup>2</sup>) o auditor deve exercer a sua atividade com absoluta independência profissional, sem interesses próprios ou por influências exteriores, de modo a poder emitir a sua opinião justa e isenta.

O conhecimento da empresa permite ao auditor identificar as transações, os acontecimentos e as práticas que, no seu julgamento, podem ter efeito significativo nas DF. Note-se que, apesar do dispêndio por parte do auditor para obtenção do conhecimento da entidade, ser muito significativo numa primeira auditoria é um trabalho

---

<sup>1</sup> *Stake* significa interesse, e *holder* aquele que possui. *Stakeholder* significa partes interessadas, sendo pessoas ou organizações que podem ser afetadas pelos projetos e processos de uma empresa.

<sup>2</sup> Ordem dos Revisores Oficiais de Contas -

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

muito relevante, pois permite aos auditores identificar problemas e realizar uma auditoria eficaz e eficiente (Costa, 2017).

Assim, a compreensão da entidade e da sua envolvente é importante na medida que permite: i) considerar os riscos do negócio e a resposta do órgão de gestão; ii) desenvolver o plano global de auditoria e o respetivo programa; iii) estimar o risco inerente e o risco de controlo; iv) determinar também um nível de materialidade e estimar se se mantém ou não apropriado; e v) apreciar ainda a prova recolhida com o objetivo de estabelecer a sua adequação e a validade das respetivas asserções contidas nas demonstrações financeiras.

## 2.2. Fases da Auditoria

### 2.2.1. Planeamento

Uma fase vital de qualquer trabalho de auditoria é o planeamento da mesma.

Muitas falhas de auditoria acontecem, porque os procedimentos importantes não são adotados ou porque as informações recolhidas não são adequadamente avaliadas. Um bom planeamento evita que acontecimentos destes ocorram (Boynton et al., 2002).

De acordo com a ISA 300<sup>3</sup> planejar uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria”.

Um planeamento adequado ajuda, portanto, a assegurar que é dada uma atenção apropriada às áreas importantes da auditoria, que o trabalho de auditoria é devidamente organizado a fim de ser efetuado de uma forma eficaz e eficiente, e que os problemas potenciais são identificados e resolvidos (Costa, 2017).

O planeamento em auditoria envolve o desenvolvimento de uma estratégia global de trabalho a realizar, estabelecendo qual a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança desejado, tendo em conta, para a sua determinação, o Risco de Auditoria (RA) e a definição dos limites de materialidade, que permita ao auditor expressar uma opinião sobre as DF (Gomes, 2014).

O adequado planeamento do trabalho apresenta algumas vantagens para o auditor, tais como: i) a atenção adequada às áreas importantes de auditoria; ii) a organização e gestão do trabalho de auditoria; iii) a seleção da equipa de trabalho; iv) a tempestividade na identificação e resolução de problemas; e v) a supervisão e revisão dos trabalhos.

---

<sup>3</sup> Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

Note-se que o planeamento deve ser dinâmico, na medida em que o auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano sempre que necessário ao longo da auditoria.

Segundo Costa (2017), quando se planeia uma auditoria prevê-se sempre a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo do trabalho, dado que, se se tratar de uma primeira auditoria, há o desconhecimento das realidades concretas da empresa por parte do auditor.

O planeamento é, então, um fator decisivo para a auditoria, pois permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada que suporte as suas conclusões. Um bom planeamento é crucial para o sucesso da auditoria.

### 2.2.2. Risco e materialidade

Os conceitos de materialidade e de risco afetam a aplicação de todas as normas, e consequentemente a opinião do auditor.

A ISA 200<sup>4</sup> fala-nos sobre o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF estão materialmente distorcidas.

O risco de auditoria compreende o risco de distorção material (ou seja, o risco de que as DF estejam materialmente distorcidas antes da auditoria) e o Risco de Detecção (RD) (isto é, o risco de o que o auditor não detete tal distorção através dos seus testes e procedimentos)<sup>5</sup>. Deste modo, o auditor deve determinar os riscos de distorção material em cada DF e a nível de cada asserção (Costa, 2017).

Por outro lado, a ISA 320<sup>6</sup> define a materialidade como sendo a “quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções agregadas incorretas ou não detetadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução também se refere à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações”.

A informação é material se a sua omissão ou distorção influenciar a opinião do auditor.

---

<sup>4</sup> Objetivos Gerais do Auditor Independente e Realização de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

<sup>5</sup> Aprofundado no ponto 2.3.

<sup>6</sup> Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.

Na realização do seu trabalho, o auditor deve, por isso, tomar em consideração a materialidade e a sua relação com o RA, sendo que a determinação da materialidade é matéria do seu julgamento profissional (Costa, 2017).

É ainda de referir, que existe uma relação inversa entre materialidade e o RA, dado que quanto maior for o nível de materialidade, menor será o RA.

Enquanto que a materialidade tem a ver com uma medida de precisão, o RA está relacionado com uma medida de credibilidade.

### 2.2.3. Prova em auditoria

Ao longo de todo o seu trabalho, o auditor vai obtendo variada informação que lhe possibilitará emitir o seu relatório de auditoria sobre as DF. A prova de auditoria é, portanto, um dos elementos mais importantes no processo de auditoria, dado que sustenta as conclusões do auditor e permite que o trabalho seja supervisionado por um profissional mais competente (Costa, 2017).

Segundo a já referida ISA 200, o auditor deve obter prova de auditoria apropriada e suficiente, com o intuito de reduzir o risco a um nível aceitável e permitir ao auditor elaborar conclusões razoáveis nas quais se baseia a sua opinião.

A ISA 500<sup>7</sup> define prova como sendo todas as informações utilizadas pelo auditor que lhe possibilitem chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião.

Já Costa (2017) sustenta a ideia de que a prova de auditoria se obtém através da realização de testes aos controlos e de testes substantivos. Os primeiros permitem reduzir o trabalho requerido pelos segundos. Por sua vez, os testes substantivos permitem concluir se os sistemas contabilísticos e de controlo interno necessitam ou não de uma revisão.

A prova obtém-se através de procedimentos de avaliação de risco como, testes aos controlos (a fim de detetarem distorções), testes substantivos (para detetarem distorções materiais) e procedimentos analíticos (com objetivo de avaliar a informação financeira).

### 2.2.4. Relação entre risco, materialidade e prova de auditoria

Como referido anteriormente, os conceitos de materialidade e RA estão estreitamente relacionados. Os dois conceitos (materialidade e risco) em conjunto determinam a natureza da prova de auditoria a recolher, ou seja, após a identificação dos riscos, o auditor deve planear a auditoria de modo a recolher a quantidade e qualidade de prova adequada ao nível da materialidade definida e ao risco avaliado.

---

<sup>7</sup> Prova de Auditoria.



Existe uma relação inversa entre o RA e o volume de prova necessária para suportar a opinião do auditor.



**Figura 1 - Relação inversa entre risco e materialidade**  
 Fonte: Hayes *et al.* citado por Costa (2017)

O risco está relacionado com a incerteza e a materialidade com o nível qualitativo/quantitativo de distorções que influenciem as DF. Assim, através da análise da figura 1, é possível concluir que se o nível de materialidade for alto o respectivo risco de auditoria é baixo, mas não inexistente.



**Figura 2 - Inter-relações entre materialidade, risco e prova**  
 Fonte: Adaptado de Boynton *et al.* (2002)

Já com a análise da figura 2 conclui-se que se mantivermos o risco de auditoria constante e reduzir o nível de materialidade, a necessidade de prova será maior, de forma a equilibrar o círculo. Da mesma forma, se a materialidade se manter constante e a necessidade de prova for reduzida, o risco de auditoria aumenta (Boynton et al., 2002).

Assim, a evidência a obter pelo auditor relaciona-se com o risco e, consequentemente, com o nível de materialidade. Deste modo, quanto maior for o risco, maior será a prova necessária que o auditor deverá recolher, de forma a dar a sua opinião com segurança, de modo apropriado. Logo, quanto menor o nível de materialidade, maior a quantidade de prova necessária.

### 2.3. Componentes do risco de auditoria

A opinião que o auditor emite no final do trabalho de auditoria explica que esta é realizada com o intuito de obter segurança razoável (mas não absoluta) sobre se as DF como um todo estão isentas de distorção material (Gomes, 2014). O auditor obtém segurança razoável, adquirindo prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o RA para um nível aceitavelmente baixo.

O RA é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar o seu parecer sobre as DF que contêm erros materiais (Boynton et al., 2002).

Este RA pode ser sistematizado num modelo, que reflete as relações entre os testes substantivos a prever no trabalho de deteção e as probabilidades atribuídas ao risco de auditoria falhar por razões inerentes ao negócio (risco inerente) e por ineficácia do sistema de controlo interno (risco de controlo) instalado (A. Costa, 2007).

Desta forma, o RA decompõe-se em três componentes: risco inerente (RI), risco de controlo (RC) e risco de deteção (RD). O modelo multiplicativo de risco de auditoria que resulta da composição destes riscos é apresentado na seguinte figura:

Risco de Auditoria (RA)	=	Risco Inerente (RI)	×	Risco de Controlo (RC)	×	Risco de Deteção (RD)
-------------------------	---	---------------------	---	------------------------	---	-----------------------

**Figura 3 - Modelo Multiplicativo do risco de auditoria**  
**Fonte: elaboração própria**

### 2.3.1. Risco Inerente

O RI é a suscetibilidade de uma asserção<sup>8</sup> acerca de uma classe de transações apresentar uma distorção que possa ser materialmente relevante, quer individualmente, ou quando agregada com outras distorções, antes de serem considerados quaisquer controles relacionados. Isto é, a probabilidade de existir erros ou omissões independentemente de qualquer controle. Segundo Boynton et al. (2002), a avaliação do RI envolve a consideração dos fatores de risco que podem fazer com que uma afirmação contenha distorções, como por exemplo, as contas das demonstrações contabilísticas que exigem cálculos complexos têm maior probabilidade de conter erros do que as contas que envolvam cálculos mais simples.

De notar que este tipo de risco advém das características específicas de cada entidade, do meio onde se encontra inserida, bem como da área de negócio onde opera (Antunes, 2015).

### 2.3.2. Risco de Controlo

O RC é o risco de que uma distorção, que possa ocorrer numa asserção e que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade (Costa, 2017). Isto é, a probabilidade de o controlo interno falhar.

O RC não é controlado, mas pode ser influenciado pelo auditor. Pode ser minimizado, mas nunca será nulo. Segundo Monteiro & Pontes (2002), a avaliação do RC é o processo de avaliar a eficácia dos sistemas contabilísticos e de controlo interno de uma entidade, na prevenção e correção de distorções materialmente relevantes.

Existirá sempre algum RC devido às limitações inerentes a qualquer sistema contabilístico, tais como: erros de julgamento, falhas, má gestão e a relação custo/benefício. No entanto, na presença de uma boa estrutura, a probabilidade de ocorrência de erros e de práticas fraudulentas vem diminuída.

O risco de fraude é um dos principais elementos a considerar na avaliação do RC. O auditor deverá considerar situações de fraude quando estas forem potenciais de descontinuidade da empresa. Consideram-se erros de fraude, aqueles que resultam numa alteração intencional das DF. Assim, o risco de fraude é de difícil avaliação, pois é inerente a factos e a intenções (Monteiro & Pontes, 2002).

---

<sup>8</sup> Asserções – declarações prestadas pela gerência/administração que são incorporadas nas DF e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer.

### 2.3.3. Risco de Detecção

O RD é a suscetibilidade dos procedimentos executados pelo auditor, para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, não detetarem uma distorção material, quer individualmente, quer quando agregada com outras distorções. Isto é, a probabilidade de o trabalho do auditor falhar.

Este risco é definido como a possibilidade de testes substantivos não detetarem erros materialmente relevantes (Monteiro & Pontes, 2002). Isto porque, o RD é o único risco que o auditor pode controlar, pelo que terá de realizar testes substantivos para manter o risco reduzido. Para controlar o RD, o auditor utiliza o julgamento profissional, decidindo os procedimentos de auditoria a aplicar (Boynton et al., 2002).

### 2.3.4. Relação entre as componentes do risco de auditoria

É possível concluir que existe uma relação entre os três riscos que compõem o RA. Através do conceito de cada risco, verifica-se que existe um relacionamento inverso entre o RD e o nível combinado entre o RI e o RC. Quando estes dois últimos são altos, o RD necessita de ser o mais baixo possível a fim de reduzir o RA a um nível baixo aceitável. Por outro lado, quando o RI e o RC são baixos, o auditor pode aceitar o RD mais alto e ainda assim reduzir o RA a um nível aceitável (Gomes, 2014).

O nível combinado do RI e do RC correspondem ao risco de distorção material<sup>9</sup>. Deste modo, quanto maior o risco de distorção material, maior será a necessidade de obtenção de prova. A Figura 4 ilustra a forma como os três RA se relacionam entre si.



Figura 4 - Componentes do risco de auditoria  
Fonte: Hayes *et al.* citado por Costa (2017)

<sup>9</sup> O risco de que as DF estejam materialmente distorcidas antes da auditoria (Costa, 2017).

Nesta ilustração o líquido que sai da torneira representa o potencial conjunto de erros materiais, ou seja, o conjunto de distorções materiais a que a informação material financeira de uma entidade está sujeita, no decurso da sua atividade.

A primeira peneira representa o sistema de controlo interno implementado pela empresa. Isto é, representa os meios de controlo que a entidade tem à sua disposição para evitar que essas potenciais distorções ocorram. Por mais bem elaborado e completo que seja o sistema de controlo interno, existe sempre a possibilidade de haver distorções que atravessam essas medidas de controlo, sem estas as detetarem ou contornarem (Costa, 2017).

Deste modo, quanto mais elaborado e completo for o sistema de controlo interno, maior será o seu nível de eficácia, que consequentemente levará à existência de uma menor probabilidade de se verificarem distorções não detetadas pelos controlos, isto é, o RC será menor.

Apesar disto, de todo o processo que tem como finalidade evitar a ocorrência de potenciais distorções materiais que afetem a informação financeira e respetivas DF, existe sempre a probabilidade de haver distorções materialmente relevantes que não sejam detetadas ao longo de todo este processo, surgindo deste modo o RA.

Como podemos verificar existe uma relação inversa entre a função de RI e RC e RD. A Figura 5 ilustra como pode variar o nível aceitável do RD baseado nas avaliações RI e do RC.

		Avaliação do risco de controlo pelo auditor		
		Alto	Mais baixo	Baixo
Avaliação do risco inerente pelo auditor	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

**Figura 5 - Avaliação do risco**  
**Fonte: Adaptação de Costa (2017)**

Existe uma relação inversa entre o RD e o nível combinado do RI e do RC. Isto é, quando estes dois riscos são altos, os níveis aceitáveis de RD necessitam de ser baixos a fim de reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Por outro lado, quando os referidos dois riscos (inerente e de controlo) são baixos, um auditor pode aceitar um RD mais alto, reduzindo a extensão e a profundidade dos testes por si realizados e ainda reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável.

O RD é o único sobre o qual o auditor tem poder para atuar, e tendo em conta que o risco de auditoria deverá ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, quanto maior for o risco de distorção material, menor será o RD, e vice-versa.

### 2.3.5. O Risco e a Fraude

Como referido anteriormente, o auditor é responsável por obter segurança razoável (embora exista sempre risco) de que as DF tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude, quer por erro. Torna-se importante realçar que o risco de não detetar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado, uma vez que envolve, normalmente, formas de ocultação. Podem ser elas: falsificação, omissão de registos de transação ou declarações falsas ao auditor.

A figura seguinte ilustra as três condições que originam a ocorrência de registos financeiros fraudulentos.

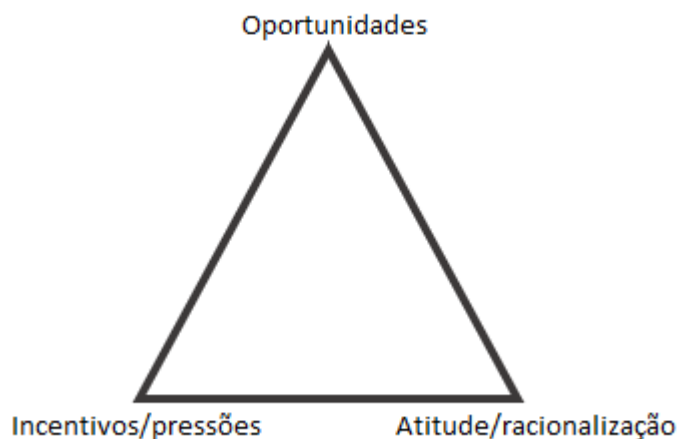


Figura 6 - O triângulo da fraude  
Fonte: elaboração própria

A condição “Incentivos/pressões” ocorre quando a gestão ou os empregados têm um incentivo ou estão sob pressão; a “oportunidade” quando se verifica a inexistência de controlos ou a capacidade de os ultrapassar; e a “atitude/racionalização” quando se está perante alguém que admite a fraude.

Os objetivos do auditor perante fraude passam, então, essencialmente por identificar e avaliar os riscos de distorção material das DF devido à fraude, obter prova apropriada e

suficiente acerca dos riscos avaliados e responder apropriadamente à fraude identificada ou sob suspeita.

Deste modo, quando ocorrem situações de fraude o auditor tem de: i) adotar uma atitude de ceticismo profissional em toda a auditoria; ii) debater entre a equipa de trabalho quanto ao risco de fraude; iii) adotar procedimentos de avaliação de risco; iv) identificar e avaliar o risco; e v) dar resposta aos riscos avaliados.

## 2.4. Controlo interno

Atualmente vivemos um tempo de mudança rápida. Para garantir uma adaptação a um mundo de mudança as organizações devem assegurar a sua continuidade e rentabilizar os recursos que têm (Gonçalves, 2015).

Nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter implementado um Sistema de Controlo Interno (SCI). Deste modo, quanto mais a empresa for crescendo, mais a implementação do SCI se torna importante (Costa, 2017).

Segundo a OROC<sup>10</sup>, “Uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um Controlo Interno forte. Isto é verdade para todas as organizações.”

A ISA 315<sup>11</sup> apresenta a definição de Controlo Interno como sendo “um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados de governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade de relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis”.

Já Costa (2017) refere que o controlo interno consiste: i) no plano da organização que proporciona uma apropriada segregação de responsabilidades; ii) em práticas a serem seguidas no desempenho das funções de cada um dos departamentos de uma empresa; iii) num sistema de procedimentos de registos de modo a proporcionar um controlo contabilístico razoável sobre os ativos, passivos, rendimentos e gastos; e iv) em existir pessoal de qualidade compatível com as respetivas responsabilidades.

---

<sup>10</sup> Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - <http://www.oroc.pt/gca/?id=895>.

<sup>11</sup> Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente.

Segundo Costa (2017) o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*<sup>12</sup> define três objetivos chave do Controlo Interno:

- i) Eficácia e a eficiência das operações;
- ii) Credibilidade do relato financeiro;
- iii) Cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis.

## Controlo Interno

Ambiente de controlo	Informação e Comunicação	Monitorização	Procedimentos de Controlo	Avaliação de Risco
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nivel de influencia de uma organização na consciencia dos seus colaboradores.</li> <li>- É o fundamento de um CI eficaz.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificar a informação pertinente e comunicar às pessoas todas as suas responsabilidades.</li> <li>- Fluxos de informação, como instruções sobre funções e relatório de anomalias identificadas, que permitam um controlo efetivo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Avaliação do desempenho do SCI.</li> <li>- Avaliação contínua para certificar que o sistema de controlo funciona em tempo oportuno.</li> <li>- Controlo sobre controlos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procedimentos que assegurem que as diretivas são efetuadas.</li> <li>- aprovações, autorizações, revisões de desempenho e segregação de funções para minimizar os riscos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificação dos riscos relevantes para atingir os objetivos.</li> <li>- Definir uma base para determinar o tratamento dos riscos.</li> </ul>

**Figura 7 - Componentes do Controlo Interno**  
**Fonte: Elaboração própria**

Analisar e avaliar o Controlo Interno requer a obtenção de um entendimento global da organização. Deste modo, o conhecimento deste obriga a perceber a sua composição, os fatores de risco e as limitações (Gomes, 2014). Neste sentido, a ISA 315 refere, no Apêndice 1, cinco componentes do Controlo Interno, apresentados na Figura 7.

<sup>12</sup> Trata-se de uma organização privada dedicada a melhorar a qualidade do relato financeiro através da ética nos negócios, de controlos internos eficazes e da governação das empresas.



Conclui-se, assim, que a interligação entre os componentes será tanto mais evidente quanto maior for a entidade. Torna-se importante que todos os componentes sejam identificados e sistematizados dentro de uma organização de forma a se complementarem entre si.

Contudo, o facto de existir um SCI, e por muito bom que este seja, não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes.

De entre os fatores que limitam o Controlo Interno, podem mencionar-se os seguintes: i) a dimensão da empresa, dado que a implementação de um bom Sistema de Controlo Interno é mais difícil numa empresa com pouco pessoal do que numa onde o número de trabalhadores seja maior; ii) o órgão de gestão não ter interesse na manutenção de um bom Sistema de Controlo Interno; iii) a relação custo/benefício, dado que a implementação de um bom Sistema de Controlo Interno implica que a entidade incorra em custos, e desta forma ter em atenção se estes não serão superiores aos benefícios que se espera obter; iv) a existência de erros humanos (fraudes), dado que nem todas as pessoas são competentes e íntegras nas suas funções; v) transações pouco usais, como a venda de sucata, uma vez que a implementação de um Sistema de Controlo Interno previne transações correntes; e vi) utilização de informática (Costa, 2017).

Para além de serem analisados, torna-se também necessário que os auditores externos procedam ao levantamento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, ao qual devem igualmente ficar registados, através de questionários padronizados, narrativas, fluxogramas, entre outros (Costa, 2017).

## 2.5. Amostragem em Auditoria

### 2.5.1. Definição e importância da amostragem em Auditoria

Geralmente não é possível realizar uma auditoria a todos os registos que dizem respeito a um exercício, dado o custo e tempo que acarretam. Deste modo, uma auditoria raramente é feita de forma integral, tendo de ser realizada através de testes baseados numa amostra que contemple apenas uma parte representativa da totalidade das operações (Curto, 2017). A amostragem assume, por isso, um papel fundamental no trabalho de auditoria.

Segundo a ISA 530<sup>13</sup> parágrafo 5, alínea (a), a amostragem é um procedimento de auditoria a menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, com

---

<sup>13</sup> Amostragem em Auditoria.

o objetivo de proporcionar ao auditor uma base razoável para extrair conclusões acerca de toda a população.

A amostragem consiste em formular conclusões acerca de um todo, a partir da análise de uma porção desse todo. É, por vezes, a única forma de se proceder a uma auditoria, uma vez que a análise integral de uma população nem sempre é economicamente viável. Assim, a amostragem é um processo mais eficiente, dado que permite obter conclusões válidas com menor utilização de recursos (Cerejeira, 1998).

Já segundo Monteiro & Pontes (2002) a amostragem em auditoria caracteriza-se por ser um processo de seleção de um grupo de elementos (amostra) de um conjunto maior (população). Por outras palavras, é um processo de trabalho utilizado em auditoria que consiste em formular conclusões sobre um todo a partir da análise de uma parte desse todo. À “parte” é dado o nome de amostra e ao “todo” de população (Carmelo, 2006).

Boynton et al. (2002) refere a amostragem como “aplicação de um procedimento de auditoria a menos de 100% dos itens que compõem um saldo de conta ou classe de transações, com a finalidade de avaliar algumas características do saldo ou classe”.

Assim sendo, a amostragem é um processo mais eficiente do que a análise integral, dado que permite obter conclusões cientificamente válidas, com uma menor utilização de recursos (Cerejeira, 1998).

### 2.5.2. Tipos de amostragem

O processo de amostragem pode apoiar-se em métodos estatísticos ou não estatísticos, podendo qualquer deles proporcionar prova suficiente para o auditor, em conformidade com os objetivos específicos do mesmo. Boynton et al. (2002) refere que ambos os tipos podem fornecer informação suficiente, no entanto chamam a atenção de que ambos estão sujeitos ao risco.

#### 2.5.2.1. Amostragem estatística

Na amostragem estatística, o cálculo da dimensão da amostra, a seleção das partidas que a integram e a avaliação dos resultados fazem-se por métodos matemáticos baseados na teoria das probabilidades (Curto, 2017).

Por outras palavras, ao selecionar os elementos da amostra, cada elemento da população, de que a amostra faz parte, deve ter a mesma probabilidade de ser extraído. A este tipo de amostragem temos um risco associado, dado que “o auditor incorre necessariamente num risco, que é o risco das conclusões extrapoladas para a população, com base na amostra, serem diferentes das conclusões que se extrairiam com base na análise direta da própria população - risco de amostragem” (Cerejeira, 1998).

Segundo a já referida ISA 530, o método é considerado estatístico se alcançar as seguintes características: a) seleção aleatória de uma amostra; e b) uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

O uso da amostragem estatística apresenta algumas vantagens, nomeadamente: facilita a determinação de uma amostra eficiente; mede a suficiência da matéria de prova; facilita a avaliação dos resultados da amostra; e permite a quantificação dos riscos da amostragem (Costa, 2017). No entanto, a amostragem estatística não permite tirar partido da experiência do auditor e do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

#### 2.5.2.2. Amostragem não estatística

A amostragem não estatística é aquela em que o auditor determina o tamanho da amostra, a seleção das partidas que a integram e a avaliação dos resultados. É um critério que se baseia na apreciação, juízo e critérios próprios do auditor, assim como na sua capacidade e experiência profissional (Curto, 2017).

Cerejeira (1998) também partilha a mesma opinião, referindo que “amostras não estatísticas se designam por amostras de apreciação, dirigidas ou de julgamento. Neste tipo de amostras, em que a capacidade de julgamento do auditor é fundamental, o risco não é medido nem controlado e os seus resultados só são válidos para a amostra selecionada, não podendo ser extrapolados para toda a população”.

Segundo Boynton et al (2002) uma amostra é não estatística quando o auditor determina o tamanho da amostra e avalia os resultados com base em critérios subjetivos e na sua experiência. O auditor pode, assim, obter mais (ou menos) evidências do que aquelas que realmente são necessárias para emitir uma opinião.

Apesar dos argumentos plausíveis à utilização de técnicas de amostragem estatística, a amostragem não estatística é a mais utilizada devido ao facto de serem de aplicação muito fácil e mais práticas (Costa, 2017). O mesmo defende Monteiro & Pontes (2002). Segundo Danescu & Chira (2014) o mesmo acontece nas grandes empresas (Big4), que utilizam preferencialmente a amostragem não estatística.

Deste modo, a amostragem não estatística permite aproveitar a experiência e o conhecimento da entidade e requer menos tempo de planeamento, seleção e avaliação dos resultados. No entanto, não permite quantificar objetivamente e controlar o risco de amostragem e os resultados não são verificáveis por outro auditor (Carmelo, 2006).

### 2.5.3. Fases da amostragem

Segundo Costa (2017), em auditoria a técnica da amostragem determinística é mais usada que a amostragem aleatória. Qualquer que seja o tipo de amostra utilizado, o auditor deve sempre utilizar fases distintas: determinar o tamanho apropriado da amostra, selecionar ou identificar a amostra e aplicar procedimentos de auditoria apropriados aos itens selecionados e avaliando os resultados da amostra.

Segundo o Tribunal de Contas (1999), para determinar o tamanho apropriado da amostra devemos selecionar uma amostra específica devemos perceber se essa amostra é de facto representativa da população. Monteiro & Pontes (2002) referem que independentemente da técnica de amostragem escolhida, o auditor necessita de efetuar juízos acerca de um conjunto de aspetos com influência direta no tamanho da amostra, nomeadamente:

- Dispersão na população;
- Nível de risco que está disposto a aceitar;
- Erro tolerável;
- Expectativa de erro na população;
- Exatidão;
- Nível de confiabilidade; e
- Tamanho da população.

De acordo com Cerejeira (1998) salienta, ainda que, - “uma amostra deverá ser suficientemente grande para ser representativa da população e, ao mesmo tempo, suficientemente pequena para ser eficiente”.

Ao selecionar a amostra, esta deve ser aleatória, ou seja, cada elemento da população deve ter a mesma probabilidade de ser selecionado (Cerejeira, 1998).

A seleção dos elementos não deve ser distorcida ou influenciada pelo auditor, dado que se a amostra não for representativa as conclusões do auditor não serão válidas. Deste modo o auditor deve utilizar processos, como gerador de números aleatórios (através da utilização de software informático), tabela de números aleatórios, seleção casual, seleção sistemática e seleção em bloco (Monteiro & Pontes, 2002).

Importa salientar que os métodos de seleção das amostras também podem ser classificados em probabilísticos e não probabilísticos.

Os métodos de recolha probabilísticos, os mais utilizados são: amostragem por intervalos; amostragem aleatória simples; e probabilidade proporcional ao valor. Em qualquer método todos os elementos têm probabilidade de serem incluídos na amostra. O mesmo não se verifica nos métodos não probabilísticos (Curto, 2017).

Quanto aos métodos de recolha não probabilísticos, os mais comuns são: a amostragem dirigida; a amostragem por blocos; e a amostragem ao acaso. De acordo com Curto (2017), estes três métodos apresentam vantagens, na medida em que como é uma abordagem utilizada há muito tempo, o auditor consegue refletir toda a sua experiência ao selecionar a amostra, e, por outro lado, não são necessários conhecimentos de estatística.

Apesar disto, Curto (2017) aponta algumas desvantagens a este método, nomeadamente o facto de se pautar por amostras demasiado grandes sendo inevitável o enviesamento pessoal na seleção de elementos a incluir na amostra, não existir uma lógica na seleção de dados e as conclusões, por vezes, serem demasiado vagas.

Por último, para avaliar os resultados, o auditor deve realizar uma avaliação quantitativa e qualitativa dos resultados antes de emitir a sua opinião (Monteiro & Pontes, 2002). É importante diferenciar as tarefas envolvidas, caso se trate de amostragem estatística ou não estatística. (Carmelo, 2006).

Segundo a ISA 530, o auditor deve avaliar os resultados da amostra para saber se o que obteve está de acordo com o que esperava. Em caso de incompatibilidade deve aprofundar a sua avaliação.

No caso da amostragem estatística, a avaliação quantitativa do resultado é efetuada com o auxílio de quadros e cálculos, enquanto que na amostragem não estatística é através do julgamento do auditor.

No âmbito da avaliação quantitativa, o auditor deve comparar os valores auditados com os registados e verificar os erros encontrados. A avaliação qualitativa consiste em averiguar se os desvios correspondem efetivamente a erros de irregularidade ou negligência, sempre com base no julgamento do auditor. Isto é, após a avaliação quantitativa, o auditor deve procurar a natureza dos erros detetados (Monteiro & Pontes, 2002).

A ISA 530 define que se o auditor verificar que a sua avaliação preliminar das características da população necessita de ser revista, este tem como opção solicitar ajuda à gerência/administração para investigar os erros potenciais, fazendo os ajustamentos que entender necessários. Pode ainda, modificar os procedimentos de auditoria planeados e tem de mencionar a alteração no relatório de auditoria.

#### 2.5.4. Risco da Amostragem

Segundo a ISA 530, o risco da amostragem é o risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria.

O risco de amostragem consiste, portanto, na probabilidade de a opinião baseada na amostra ser diferente daquela que se retiraria da análise de todos os itens da população,

ou seja, trata-se do risco das conclusões do auditor se encontrarem erradas (Monteiro & Pontes, 2002).

Na fase de planeamento da auditoria a equipa recolhe informações sobre o ambiente económico da entidade, a complexidade das transações e outras operações relevantes. É nesta fase que os auditores consideram o RA, uma vez que se verifica a natureza da entidade e os seus objetivos.

Como referido anteriormente, a opção de recurso à amostragem requer uma análise de custo benefício, na qual se pondera os condicionalismos associados à verificação da totalidade dos valores das demonstrações financeiras, em relação à probabilidade de o auditor emitir uma opinião errada com base na análise de uma amostra dos dados (Monteiro & Pontes, 2002).

Os recursos à disposição do auditor impossibilitam uma análise universal dos elementos a auditar. Por este motivo, torna-se imprescindível a utilização de ferramentas de análise de risco e técnicas de amostragem. Os testes substantivos sobre os elementos financeiros auxiliam na procura do erro monetário, que a maior parte das vezes não são abrangidos a 100%, dado o tempo e custos associados (Monteiro & Pontes, 2002).

Deste modo, o processo de amostragem é motivado por: uma análise de custo benefício que relacione os custos associados a uma análise integral com a probabilidade de uma opinião inapropriada; por o facto de o trabalho de auditoria estar subordinado à questão da relevância, ou seja, as demonstrações financeiras podem conter erros desde que estes não sejam relevantes.

Segundo Curto (2017), um auditor tem duas formas de controlar o risco de amostragem: ajustar a dimensão da amostra e utilizar um método apropriado para selecionar os itens a incluir na amostra.

Nunca se sabe se a amostra é representativa da população auditada. O auditor deve ter em consideração o cálculo da dimensão da amostra, a seleção dos elementos respetivos e a avaliação dos resultados obtidos. No entanto, estes resultados podem não ser representativos devido a dois tipos de erros: erro de não amostragem (risco de não amostragem); e erro de amostragem (risco de amostragem) (Curto, 2017).

O risco de não amostragem é o risco do auditor falhar na deteção dos erros da amostra (Curto, 2017). Tal pode acontecer por erros humanos, por aplicação de procedimentos inadequados, por interpretação errada dos resultados e por utilização de informações incorretas (Boynton et al., 2002).

O risco de amostragem é o risco de as conclusões do auditor não estarem corretas, porque a amostra não é representativa do universo que se pretende caracterizar (Curto, 2017).

Os procedimentos para determinar o risco são complementados por outros processos de auditoria, tais como testes aos controlos e testes substantivos (Dănescu & Anca-Oana, 2012), que falaremos de seguida.

### 2.5.5. Testes de controlo e testes substantivos

A auditoria é conduzida sob a forma de testes executados sobre uma população que se quer validar. Estes testes são efetuados recorrendo a procedimentos de revisão e dividem-se em dois tipos: testes de conformidade ou de controlo e testes substantivos (Carmelo, 2006).

Os testes de conformidade (ou testes de controlos) têm como objetivo confirmar se os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno encontram-se em funcionamento. O objetivo destes testes é tirar uma conclusão do tipo sim ou não, ou seja, trata-se de testar atributos. Por este motivo é que o plano de amostragem se chama amostragem por atributos (Cerejeira, 1998).

Segundo Curto (2017), neste tipo de testes a característica relevante designa-se por atributo. Os auditores utilizam testes de conformidade para estimar a percentagem de itens que na população têm um determinado atributo. Trata-se assim de verificar se as medidas de controlo interno são cumpridas.

De acordo com Curto (2017) os testes de controlo têm por objetivo confirmar se os procedimentos contabilísticos existem, se são suficientes e adequados para detetar e prevenir distorções, e se estão a funcionar ao longo do exercício.

Em contrapartida, os testes substantivos visam confirmar o adequado processamento contabilístico (no que se refere à totalidade, exatidão e validade dos dados), o valor e o suporte documental dos saldos e das transações (Cerejeira, 1998).

Os testes substantivos são realizados para se obter prova de desvios materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Neste caso, interessam os valores monetários que podem variar de documento para documento e por este motivo se designa de amostragem por variáveis (Curto, 2017).

Reis (2015) chama a atenção para que quando existirem distorções materiais, pode ser necessário: aguardar conclusões de outras áreas; alongar os testes em áreas específicas; aumentar a amostra; requerer a revisão da população; ou qualificar a opinião.

Deste modo, segundo Curto (2017) “a amostragem por atributos é utilizada geralmente para tirar conclusões sobre uma população em termos de uma taxa de desvio. A amostragem por variáveis é utilizada para se poder concluir acerca de uma população em termos de valores monetários”.

### III. Desenvolvimento do estudo

Esta secção descreve o objetivo que se visa alcançar com o estudo da amostragem na entidade CCC, SA.

É também especificada a metodologia utilizada no estudo assim como as questões de investigação que se pretende dar resposta.



### 3.1. Objetivo e metodologia do relatório

O presente relatório tem como principal objetivo apresentar o trabalho de auditoria desenvolvido pelos Revisores, com enfoque na amostragem em auditoria. Durante a concretização do estágio curricular foi possível acompanhar o processo de auditoria realizado em diversas empresas.

A escolha deste tema rege-se pela elevada importância que a amostragem tem no trabalho do auditor, tal como evidenciada nos capítulos anteriores. Dada a dimensão e complexidade da informação nas diversas empresas, torna-se necessário o recurso à amostragem para selecionar parte da mesma. É um tema que desperta algum interesse face ao meio em que estamos envolvidos.

Ao longo do estágio curricular, de acordo com as características da empresa CCC, SA, procura-se responder às seguintes questões de investigação:

- i. Qual o tipo de amostragem mais utilizado?
- ii. Que registos incluir numa amostra? Os de maior valor?
- iii. Quando é que o tamanho da amostra é suficiente para avaliar a população?
- iv. Uma dada amostra representa adequadamente a informação contabilística?
- v. Qual a importância do programa *Microsoft Excel* na amostragem?

O objetivo é, então, analisar a importância da amostragem no trabalho do auditor e de que forma a opção pelo tipo de amostragem influencia a seleção de dados e a consequente opinião do auditor.

Este relatório de estágio tem por base uma investigação que adota uma metodologia qualitativa, uma vez que as respostas às questões de investigação surgiram da pesquisa de estudos já elaborados sobre a amostragem em auditoria e da análise das características da empresa CCC, SA.

A elaboração rege-se pela análise documental, que compreende, legislação, livros e revistas relacionadas com o tema. Além disto, o acesso a documentação direta, como diários contabilísticos de compra e vendas, inventários, declarações fiscais, atas, e outros documentos foi sempre facultado.

Para o estudo em causa, foi necessário recorrer à interpretação de informação recolhida dos testes de auditoria nos papéis de trabalho do revisor.

## IV. Atividades desenvolvidas no Estágio Curricular

Esta secção caracteriza-se pela descrição das atividades desenvolvidas ao longo do estágio. O foco centra-se no planeamento dos trabalhos de auditoria na entidade CCC, SA, tendo em consideração o restante trabalho efetuado na Sociedade.

É também destacada a importância e o trabalho envolvido na realização de testes.

#### 4.1. Apresentação da entidade

O estágio curricular decorreu na empresa Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda, que presta serviços de auditoria, contabilidade e consultoria fiscal a empresas de diversos setores de atividade.

Para além de prestar serviço de auditoria financeira no fecho do período económico: i) faz o acompanhamento da empresa ao longo do ano, fazendo análise aos diversos documentos sobre a evolução financeira; ii) presta informações sobre diversas temáticas contabilísticas e fiscais; iii) elabora relatórios trimestrais da evolução da entidade; iv) acompanha a fase de contagens físicas no final do ano; assim como v) o acompanhamento do trabalho de fecho de contas.

O meu estágio teve início a 1 de setembro de 2017, o que tornou possível acompanhar a fase inicial de planeamento e o trabalho de revisão analítica preliminar. Foram sete meses de estágio, o que permitiu seguir quase todo o trabalho efetuado na Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

Ao longo do estágio as minhas funções passaram por acompanhar a equipa na realização do trabalho de auditoria, auxiliando tanto o trabalho efetuado durante a visita às empresas, assim como o trabalho realizado no escritório da SROC.

O trabalho de campo realizado às empresas que contratam o serviço de auditoria varia de 1 a 4 dias, consoante o trabalho necessário e a altura do ano em causa. Ao longo dos 7 meses consegui assistir ao trabalho efetuado a todas as empresas em que a SROC realiza auditoria. No final do ano assisti também às contagens físicas efetuadas nas empresas.

Para além de observar o trabalho elaborado pelos meus colegas, atribuíram-me algumas tarefas, nomeadamente: i) inserção de balancetes mensais num programa de trabalho da SROC; ii) testes às áreas de vendas e compras; iii) testes às áreas de gastos com pessoal e as suas remunerações; iv) teste às notas de crédito emitidas no exercício e no ano seguinte; v) procedimentos de corte de operações; vi) testes às contagens físicas de inventários; vii) preparação de dossiês correntes e permanentes; viii) circularização de bancos, clientes, fornecedores e outras contas a receber e a pagar e consequentes reconciliações; ix) entre outros.

O meu relatório tem por base uma das empresas sobre a qual houve maior acompanhamento do processo de auditoria ao longo do estágio. Por questões de confidencialidade designarei a entidade em questão por CCC, SA.

A empresa CCC, SA apresenta as seguintes características:

- Nome: CCC, SA
- CAE: 46720 comércio por grosso de minérios e de metais
- Capital Social: 610.000€
- Morada: Zona Industrial da Mota, Gafanha da Encarnação

A empresa CCC, SA dedica-se à comercialização de produtos siderúrgicos, como calhas, chapas, tubos, perfis comerciais e chapas industriais laminadas a quente e acessórios para canalizações.

## 4.2. Planeamento dos trabalhos de auditoria

### 4.2.1. Tarefas iniciais

Segundo a ISA 510<sup>14</sup> as tarefas iniciais baseiam-se na análise das DF do período anterior, de modo a obter informações acerca do saldo de abertura da empresa em causa. O auditor deverá obter prova suficiente sobre se os saldos de abertura contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período. Deste modo, a ISA 510 refere que o auditor deverá:

- i) Verificar se os saldos de fecho do período anterior foram corretamente transportados para o período corrente;
- ii) Verificar se os saltos de abertura refletem as políticas contabilísticas apropriadas;
- iii) Efetuar um dos seguintes procedimentos:
  - a) Rever os papéis de trabalho do auditor antecessor, para poder obter prova suficiente sobre os saldos de abertura (caso as DF tenham sido auditadas no ano anterior por outro auditor);
  - b) Avaliar se os procedimentos de auditoria executados no ano anterior proporcionam prova relevante sobre os saldos de abertura; ou
  - c) Efetuar procedimentos de auditoria específicos para obter a prova acerca dos saldos de abertura.

Deste modo, o auditor deve obter prova suficiente dos saldos de abertura, uma vez que se estes contiverem distorções materialmente relevantes, o auditor deve executar procedimentos de auditoria adicionais. Caso se verifiquem distorções nas demonstrações

---

<sup>14</sup> Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura.

financeiras, o auditor deve comunicar à gerência/administração e aos respectivos encarregados da entidade.

Durante o meu estágio tive oportunidade de verificar se os saldos de fecho foram corretamente transportados para o período corrente. Geralmente, nas diferentes áreas existem procedimentos de conciliação entre os saldos iniciais e os saldos finais. Os saldos iniciais têm como fonte os saldos finais do ano anterior obtidos dos papéis de trabalho do auditor. Através deste procedimento verifica-se se há correspondência entre os saldos finais do ano anterior e os saldos de abertura do ano a auditar.

#### 4.2.2. Organização da informação – documentos de trabalho

Os documentos de trabalho devem explicitar as ações desenvolvidas e comprovar os factos relatados. A utilização de dossiês serve para fundamentar as observações e as recomendações, como: i) fornecer o suporte principal para o relatório de auditoria; ii) auxiliar no planeamento, realização e revisão das ações de auditorias; iii) facilitar consultas ou revisões por terceiros; iv) fornecer uma base para a avaliação do programa de controlo de qualidade da auditoria; e v) fornecer suporte em circunstâncias como as de fraude e ações judiciais (Tribunal de Contas, 2016).

A SROC suporta os documentos de trabalho em arquivo físico e em suporte informático. Em relação ao arquivo físico, utiliza dois tipos de dossiês: pastas de arquivo permanente e pastas de arquivo corrente. De acordo com o Tribunal de Contas (2016) o dossiê permanente engloba as informações que o auditor considera importantes para consultar na auditoria que está a decorrer e em auditorias futuras. Já o dossiê corrente contém a informação específica das auditorias em curso.

Nas pastas de arquivo permanente a SROC inclui diversos documentos, tais como:

- i) Relatórios de auditoria;
- ii) Demonstrações financeiras: balanço, demonstração dos resultados, demonstração de fluxos de caixa, Anexo, entre outras dos últimos anos;
- iii) Documentos importantes, como atas, registos de propriedades, contratos de leasing e empréstimos;
- iv) Declarações: Modelo 22, IES e outra informação sobre a situação fiscal do cliente.

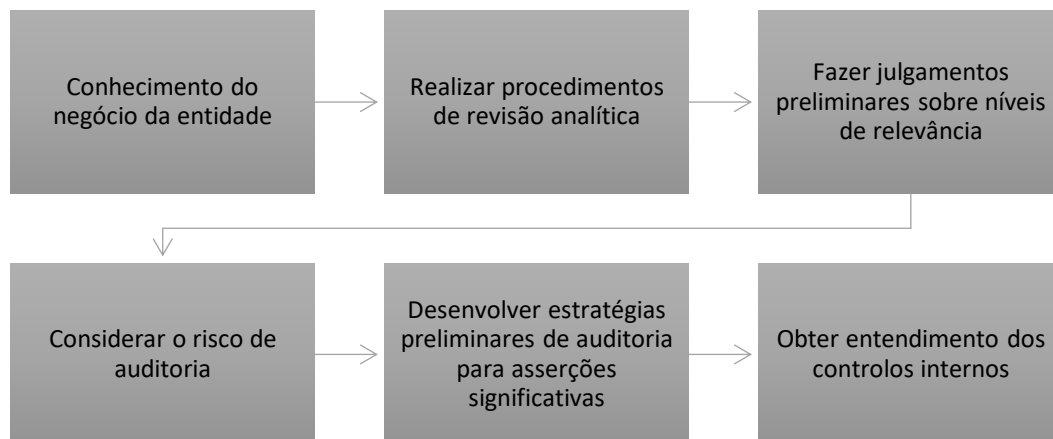
As pastas de arquivo corrente contêm toda a informação/documentação específica por cada auditoria. No decorrer do trabalho de revisão, a SROC auxilia o seu trabalho com mapas de trabalho informáticos, que posteriormente são arquivados. É nestes mapas que a SROC regista todos os testes e procedimentos efetuados às entidades auditadas, que mais tarde sustentam as conclusões emitidas e, conseqüentemente, o relatório de auditoria (CLC). A SROC organiza o arquivo segundo um índice devidamente referenciado.

Segundo o Estatuto da OROC<sup>15</sup>, o dossiê corrente deve ser arquivado pelo período mínimo de cinco anos, e a pasta permanente deve ser continuamente atualizada.

#### 4.2.3. Planeamento da empresa CCC, SA

Tal como referido no ponto “2.2.1 Planeamento”, o auditor tem de planear o seu trabalho e estabelecer metas para que a auditoria seja de qualidade e ao menor custo possível. É necessário elaborar um programa de trabalho que sirva de guia na execução dos testes de controlo e dos testes substantivos.

Importa salientar a importância do conhecimento do negócio e do setor, dado representar uma etapa critica neste processo, uma vez que estabelece as bases para a realização de muitos outros procedimentos de auditoria. Deste modo, um bom planeamento de auditoria engloba vários passos importantes, como apresenta a Figura 8.



**Figura 8 - Planeamento de auditoria**  
**Fonte: Gomes (2014)**

Na realização da auditoria em cada entidade, cada membro da SROC tinha uma função, na medida em que era possível obter um trabalho organizado e planeado. Ao longo do

<sup>15</sup> Artigo 76º do Estatuto da OROC - <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2015/Lei1402015EOROC.pdf>

estágio fui acompanhando todo o trabalho que era realizado e ajudando cada membro no que fosse preciso.

No que respeita à empresa em estudo, CCC, SA não acompanhei o processo inicial de conhecimento de negócio, uma vez que é auditada pela SROC há alguns anos, no entanto acompanhei o processo de auditoria em duas empresas novas na SROC.

A primeira auditoria à empresa requer tempo e uma análise profunda da entidade. Trata-se de um processo dinâmico de reunião e análise de informação, no qual o conhecimento é acumulado de forma continuada e exige o dispêndio de muitas horas de trabalho.

O nível de conhecimento do auditor, num trabalho de auditoria, deverá incluir o conhecimento geral da economia e do setor, dentro do qual a entidade opera e um conhecimento particular de como funciona.

Numa das empresas em que tive presente na primeira auditoria, começámos por conhecer o gerente e o diretor financeiro. Explicaram onde poderíamos consultar documentação para posterior realização de testes, e deixaram inteira disponibilidade para quaisquer dúvidas. Posteriormente foi-nos explicado a área de negócio da empresa e como é que funcionava. Conhecemos o armazém e todo o processo de produção e comercialização dos produtos.

Para nos inteirarmos melhor da entidade, conversámos também com alguns colaboradores, pedimos documentação e analisámos diversa informação, como atas, relatórios, contas e procedimentos de controlo interno. Achamos importante recolher toda a informação essencial para auxiliar na realização de testes.

Esta fase de inserção é importante para o planeamento do trabalho. É essencial identificar acontecimentos, práticas e transações que possam ter um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.

Uma outra tarefa foi o levantamento do SCI, tendo sido considerado um ambiente razoável, dado ser adequado às necessidades e características da empresa. As medidas de controlo são suficientes, como por exemplo a adequada segregação de funções, assim como outras medidas de controlo interno.

Das auditorias internas efetuadas à empresa verificou-se um forte controlo sobre as operações da administração. Os responsáveis pelo controlo dos capitais têm conhecimentos das operações diárias e exercem um controlo exaustivo. Desta forma, o risco de controlo foi considerado bom para todas as áreas da empresa.

A primeira visita à empresa CCC, SA destinou-se à atualização do dossiê permanente e ao levantamento do sistema de controlo interno. Como, previamente se fez uma planificação do trabalho a realizar, foi possível efetuar algumas tarefas. Nas visitas seguintes foram efetuados testes às compras, vendas e ao pessoal.

Em novembro de 2017 assistimos às contagens periódicas e em janeiro de 2018 efetuámos os testes substantivos às existências (referentes a 31 de dezembro de 2017).

Foram também realizadas novas visitas, após o fecho de contas, no intuito de analisar os saldos a 31 de dezembro de 2017 para emitir o parecer sobre as contas.

No final, foi efetuada uma visita para emissão da CLC<sup>16</sup>, onde o auditor dá a sua opinião acerca das DF, identifica a base para a sua opinião, quais as responsabilidades do órgão de gestão pelas DF e ainda as responsabilidades do auditor pela auditoria das DF.

As questões da materialidade e do erro tolerável são tidas em conta quando o auditor tem de tomar uma posição relativamente ao planeamento de uma auditoria. Será determinada pelo julgamento do auditor e será afetada pela carência de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Para determinação da materialidade e do RA, recorreu-se a um programa informático que permitiu fazer uma seleção criteriosa dos procedimentos de auditoria a adotar na empresa em análise.

O nível de materialidade encontrado foi de 111.000€, tendo em conta o volume de negócios. Os níveis máximos de materialidade considerados foram os que constam na figura seguinte.

Condição	Orientação	Escolha	Montante
Entidades Comerciais	0.5% a 1% do Volume de Negócios	1%	111.898 €

**Figura 9 - Nível de materialidade**  
**Fonte: Adaptado do planeamento da empresa CCC, SA**

A percentagem de materialidade de desempenho<sup>17</sup> definida entre 50% e 75%, foi de 75%, sendo a materialidade de desempenho 83.250€. De notar que a base de decisão foi com base no conhecimento acumulado da entidade, entendendo ser este o parâmetro adequado na determinação do nível preliminar da materialidade.

Dos trabalhos realizados em auditorias anteriores, nunca foram detetadas situações que não refletissem as principais decisões da entidade. As reuniões com a Administração serviam para comunicar e informar das decisões a serem tomadas.

<sup>16</sup> Ver anexo 1.

<sup>17</sup> Segundo a IFAC (2009), na ISA 320, materialidade de desempenho significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo e para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.



O risco de fraude foi considerado baixo e para avaliar acontecimentos como sobreavaliação do volume de negócios, o auditor entendeu que a análise às notas de crédito e a circularização de clientes seriam suficientes para confirmar a não existência de fraude nesta secção.

Todas as diferenças de revisão encontradas nas diversas áreas superiores a 10% da materialidade fazem parte do RCRA.

O auditor tem ainda a responsabilidade de verificar a concordância do relatório de gestão com as demonstrações financeiras. Ficou concluído que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais, estando a informação nele contante em concordância com as demonstrações financeiras e não foram detetadas incorreções materiais.

### 4.3. Tarefas realizadas nas diversas áreas de trabalho

Ao longo do meu trabalho em campo desenvolvi diversas tarefas comuns ao trabalho efetuado por um auditor. O meu trabalho inicial foi essencialmente introdução de balancetes com o apoio da aplicação Gestbal<sup>18</sup>. Como resultado obtém-se a revisão analítica por conta, que permite avaliar a evolução dos saldos e detetar eventuais anomalias, assim como a elaboração dos respetivos Balanços e Demonstrações de Resultados por natureza.

Durante a realização dos trabalhos de campo tive oportunidade de analisar diversos extratos. A análise consiste em investigar os documentos com movimentos que consideramos ser importantes, pelo julgamento do auditor. Esta análise e todo o trabalho efetuado é registado em Excel em papéis de trabalho que a SROC arquiva por áreas. A cada área, a que corresponde uma letra, existe uma numeração sequencial<sup>19</sup>. Mais tarde, após todo o trabalho efetuado, são impressos e arquivados na pasta corrente. Deste modo, o exame a extratos permite confirmar se os registos contabilísticos estão bem suportados e se os documentos foram corretamente contabilizados. Com esta tarefa foi possível analisar diversas contas, como a de Estado e Outros Entes Públicos, Outras Contas a Receber e a Pagar, Pessoal, Fornecimentos e Serviços Externos, Diferimentos, Vendas e Prestação de Serviços, entre outras.

#### 4.3.1. Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa

Nesta área importa salientar a importância da circularização de bancos, que tem por objetivo verificar a existência dos saldos dos meios líquidos financeiros e das dívidas por financiamentos bancários, à data do balanço. Foi uma tarefa desenvolvida por mim ao

---

<sup>18</sup> Software produzido internamente.

<sup>19</sup> Ver anexo 2.

longo do estágio e consiste no envio de cartas às instituições financeiras com as quais a entidade se relaciona. Estas cartas são assinadas pelos responsáveis da empresa e remetidas diretamente pelo auditor. De salientar que nestas cartas não deve constar qualquer informação sobre os saldos evidenciados pela contabilidade.

Todos os bancos, com quem a empresa se relaciona, foram circularizados e responderam ao pedido de confirmação de saldos, o que não limitou o trabalho do auditor.

#### 4.3.2. Inventários

Nesta área, devido ao risco associado, exerci poucas atividades de forma autónoma. No entanto acompanhei quase todos os trabalhos realizados pela Sociedade de forma a adquirir mais conhecimentos.

#### Contagens físicas

Outra tarefa em que estive presente foi nas contagens físicas. Algumas iniciaram-se em novembro, mas a maioria decorreu entre o final de dezembro de 2017 e o início de janeiro de 2018. A SROC informa-se previamente da data da realização das contagens e faz uma planificação, de modo a poder estar presente em todas as contagens das entidades.

A presença do auditor nas contagens físicas é essencial, na medida em que permite observar os procedimentos seguidos pela empresa na contagem e no registo das quantidades, garantindo que os procedimentos adotados são válidos.

A SROC pede as listagens efetuadas pelo cliente e seleciona os artigos a recontar pelos colaboradores da entidade. O processo de amostragem permite implementar algumas técnicas de amostragem. Para que o nosso trabalho seja realizado de forma eficiente, e considerando ser impossível fazer a contagem da totalidade dos artigos, a SROC recorreu à amostragem não estatística para, de uma forma mais aleatória, contar o maior número de produtos.

As técnicas de amostragem utilizadas pela SROC nem sempre eram as mesmas em todas as empresas, dado o inventário de cada uma. Numa das empresas que estive presente nas contagens, a técnica utilizada foi selecionar os artigos com maior representatividade no inventário, seja por efeitos das quantidades mais elevadas ou dos preços. Deste modo, é possível verificar se as contagens efetuadas pelos colaboradores da entidade coincidiam após recontagem.

Numa outra empresa, dada a sua dimensão e, consequentemente, número de equipas de contagem, conseguimos acompanhar o processo de contagem e verificar se este é efetuado de acordo com os procedimentos estabelecidos pela entidade. A empresa

implementou o uso de etiquetas coloridas. À medida que o material era contado, colocava-se uma etiqueta para facilitar a distinção.

Nas outras empresas onde também estive presente no processo de contagem, foram utilizados outros métodos de seleção, por exemplo, pedir aos colaboradores para recontarem o material obsoleto ou deteriorado e também o que se situava em estantes mais altas. Nem sempre o processo era fácil, porque requeria duas pessoas da empresa e o tempo que se demorava era elevado. No entanto, permitia verificar se os produtos menos utilizados constavam também no inventário e pelas quantidades certas.

Após este trabalho de contagem, toda a informação recolhida é, mais tarde, confrontada com o inventário final enviado pela entidade. O objetivo é justificar e corrigir as diferenças encontradas. Trata-se de um processo que requer trabalho e muito tempo despendido. Quando se trata de empresas grandes, em que o processo de contagem é efetuado em bastante tempo, o trabalho de análise é também demorado e nem sempre se torna fácil cruzar valores. O nosso papel, enquanto auditores, passa por verificar se as diferenças encontradas têm fundamentação. Nos casos em que isto não acontece, a SROC envia novamente o inventário para a entidade para esta justificar as anomalias.

Um dos problemas que ocorre em algumas empresas em que tive oportunidade de assistir está ligado com o facto das contagens físicas se realizarem ao mesmo tempo que os trabalhos de produção. Desta forma, a suscetibilidade de ocorrerem falhas é maior, uma vez que podem ocorrer movimentos de entrada e saída depois de efetuadas as contagens.

A entidade em estudo utiliza o sistema de inventário permanente e realiza duas contagens periódicas, uma em maio e outra em novembro. Este procedimento facilita o controlo dos bens no caso de se verificarem erros. Após as contagens a empresa envia um relatório à SROC, onde é especificado o responsável pela contagem, os colaboradores presentes, as equipas de contagem e a forma como a contagem foi efetuada.

No dia 2 de janeiro de 2018 deslocámo-nos ao armazém da entidade para testar os inventários, com o intuito de testar o inventário físico com o inventário contabilístico. O armazém está organizado de forma a facilitar o acesso aos materiais. As chapas estão concentradas num espaço e os tubos metálicos em estantes apropriadas. No fundo do armazém existem alguns tubos obsoletos e com pouca rotatividade.

Importa salientar a forma de contagem da CCC, SA, dado se tratar de tubos com um diâmetro muito pequeno que podem dificultar o processo. A técnica consiste em marcar os tubos que já foram contados de modo a evitar duplicações. Em cada contagem utiliza-se um giz de cor diferente.

Verificamos algumas diferenças entre a quantidade de bens contados e os que constavam no inventário a 31 de dezembro. A empresa disponibilizou as entradas e saídas de bens no final do ano, e comprovou-se que as diferenças eram justificadas por saídas e entradas de material no armazém. Outras diferenças centram-se na troca de tubos, dado alguns serem bastante semelhantes.

### Corte de Operações e teste à valorização

Ainda dentro dos inventários, após a realização das contagens, a SROC elabora outros testes substantivos, tais como o corte de operações (cortes à entrada de mercadorias/matérias-primas e corte à saída de mercadorias/produtos acabados) e o teste à valorização.

Os procedimentos de contagem devem estabelecer normas que permitam cortes na receção de compras e vendas, que garantam a contabilização das transações no período contabilístico a que respeitam. O papel do auditor deve confirmar se as encomendas recebidas até à data da contagem foram incluídas no inventário e que as faturas correspondentes foram contabilizadas. Deve ainda, assegurar-se de que todos os inventários respeitantes a encomendas de clientes, até à data do inventário, foram excluídos e as faturas emitidas e contabilizadas. Para realizar este teste selecionava os documentos que deram lugar às últimas entradas e saídas de existências em 2017 e as primeiras de 2018.

O teste à valorização consiste em verificar se os custos do inventário estão de acordo com a metodologia utilizada pelo cliente. Normalmente utiliza-se o custo médio ponderado. Para efetuar este teste, selecionámos alguns artigos e, através do papel de trabalho, testámos os cálculos e o preço unitário das aquisições. O objetivo era verificar se o custo unitário das compras foi bem apurado.

#### 4.3.3. Clientes, Vendas e Prestação de Serviços

Esta área é importante no trabalho de auditoria, uma vez que ocupa muito tempo ao auditor pela quantidade de testes que lhe estão associados. Muito do meu tempo de estágio foi dedicado nesta secção. Passarei a explicar o processo de circularização de clientes e também alguns testes que efetuei.

#### Circularização de clientes

Um outro procedimento substantivo usado pela SROC é a confirmação de saldos. Normalmente, as confirmações junto de terceiros são efetuadas antes do final do exercício, de modo a que não se verifique a impossibilidade de receber respostas em tempo oportuno para realização do trabalho de auditoria. A SROC envia cartas<sup>20</sup> de circularização para todos os bancos, advogados, seguradoras e empresas do grupo. Em relação aos restantes devedores e credores da empresa, clientes, fornecedores e outros devedores e credores, estes são selecionados após a análise dos seus saldos nos balancetes de terceiros.

---

<sup>20</sup> Ver anexo 3.

O trabalho começa por usar técnicas de amostragem, ou seja, o início do processo passa por aplicar técnicas de amostragem estatística e não estatística para selecionar alguns saldos de clientes de uma entidade, para posteriormente pedir ao terceiro que indique o seu saldo e, assim, confrontar com o da empresa em questão.

Neste tipo de testes, eram selecionados clientes que apresentassem saldos mais significativos, ou seja, saldos materialmente relevantes. Deste modo, a seleção é maioritariamente feita por saldos de valor superior à materialidade apurada para o cliente, os saldos de maior representatividade, e os saldos contra-natura.

Aquando da seleção de todas as entidades a circularizar é elaborado um mapa de circularização que auxilia o controlo à receção de respostas. Este mapa é enviado ao cliente, bem como as minutas das cartas de circularização. O cliente procede à redação da carta em papel e assina.

A SROC recebe a resposta das cartas maioritariamente através de correio eletrónico, facilitando assim o processo, uma vez que é mais rápido. Conforme a sua chegada, fui atualizando o mapa de circularização, de forma a controlar todo o processo. Este papel de trabalho engloba a listagem dos clientes a circularizar, o tipo de resposta, a que pedido responderam (primeiro ou segundo), as divergências detetadas e as respetivas conciliações ou testes alternativos.

De notar que as cartas dirigidas a clientes e outros devedores contém os respetivos saldos de cada um à data do balancete, de modo a que estes confirmem o saldo constante nos registos da empresa.

Fiquei incumbida de realizar a análise das respostas de todas as entidades, de forma a verificar se o saldo do cliente estava de acordo com o saldo apresentado no balancete. As respostas podem ter diferentes naturezas, como:

- i) Resposta concordante.  
Neste tipo de resposta importa verificar se a mesma está assinada e carimbada pela empresa e se de facto o saldo coincide. Sempre que obedecia a estes critérios, colocava a vermelho a respetiva correspondência ao mapa de circularização, arquivava-a e atualizava no DRAI<sup>21</sup>.
- ii) Resposta discordante.  
Caso se tratasse de uma resposta discordante, os procedimentos iniciais efetuados no tipo de resposta concordante eram os mesmos. Ou seja, verificava se estava assinada pela entidade e fazia a respetiva correspondência no mapa de circularização. Seguiu-se a análise detalhada à resposta: confrontava o extrato recebido e o extrato da entidade, de forma a

---

<sup>21</sup> Software produzido internamente. É um programa que permite uma maior rapidez dos dados e qualidade no desenvolvimento do trabalho do auditor. Possui também vários tipos de questionários com o objetivo de avaliar o risco, a materialidade e o controlo interno, definindo assim uma estratégia de auditoria.

conciliar os saldos. Quando não era explícito a razão da diferença, o processo passava por reenviar um mail a pedir para conciliar. Muitas vezes o extrato estava desatualizado e quando recebíamos a nova resposta, já era concordante. Nos casos em que isto não acontecia, a diferença tratava-se maioritariamente de existência de mercadorias em trânsito. Quando se tratava de pagamentos pelo cliente, solicitava o comprovativo de pagamento e arquivava juntamente com a resposta.

iii) Sem resposta.

A SROC tinha um prazo de resposta de quinze dias a três semanas. Quando não se obtinha resposta, enviava um segundo pedido. Caso continuasse sem resposta efetuava procedimentos alternativos que permitissem validar o saldo. Neste caso solicitava à empresa extratos de 2018 e tinha disponível os extratos de 2017 dos saldos de terceiros a circularizar. O objetivo era decompor os saldos do período a 31 de dezembro do ano em análise e verificar os recebimentos e pagamentos ocorridos em 2018 relativos a saldos de 2017.

O processo de decomposição de saldos foi a tarefa em que tive mais dificuldade, dado que em muitos casos as entidades efetuam pagamentos e recebimentos parciais, dificultando o confronto de valores.

As respostas obtidas pela entidade CCC, SA eram maioritariamente concordantes, e as que não eram, quase todas foi possível a conciliação. No final do processo elaborava o papel de trabalho, onde constata a percentagem de respostas obtidas, o total de circularizações e o total de respostas a conciliar.

## Testes às vendas

Um outro procedimento efetuado pela SROC é o teste de conformidade às vendas. Esta foi uma tarefa que desenvolvi bastante ao longo do meu estágio e pude acompanhar este processo em quase todas as entidades auditadas.

Este procedimento consiste no levantamento de todo o processo de uma venda, desde a encomenda efetuada pelo cliente até ao pagamento, incluindo o registo contabilístico da transação.

Durante esta fase, e para melhor entender o funcionamento de todo o processo de venda, fazia algumas perguntas às pessoas envolvidas. No papel de trabalho da SROC, o objetivo de controlo deste processo é verificar se: i) as funções encontram-se devidamente segregadas; ii) as alterações à base de dados do sistema de compras e tabelas relacionadas (produto, preços condições de expedição, impostos, classificação dos ativos) encontram-se devidamente autorizadas; iii) todos os processos de venda são autorizados, completos e exatos e registados de forma adequada e no período correto; iv) os bens

expedidos estão em conformidade com o processo de venda, e as vendas estão faturadas e registadas de forma sistemática; v) as devoluções de vendas encontram-se adequadamente autorizadas, adequadas e completas; e vi) os lançamentos no balancete encontram-se adequadamente registados e no período correto.

Após todo o levantamento de informações realiza-se o teste de *Walkthrough* ao sistema de vendas. Isto é, partindo de uma encomenda de um cliente, selecionada aleatoriamente, é percorrido todo o processo inerente a uma venda, averiguando se todos os objetivos foram cumpridos.

A realização deste teste requer o uso da amostragem. Deste modo, após o pedido do diário de vendas à entidade, foram selecionadas, mensalmente, três faturas de valor materialmente relevante, uma vez que foi depositada confiança no sistema de controlo interno (dado não existir erros aos testes de controlos às Vendas).

Verificou-se que foram emitidas todas as GR e que todas tinham fatura associada. Relativamente às GR houve uma que não estava assinada e considerou-se a evidencia de a fatura ter sido autorizada. No geral, concluiu-se que todas as vendas seguem os mesmos procedimentos implementados pela empresa.

#### Análise às notas de crédito

Um outro teste que efetuei foi a análise às NC da entidade. O objetivo principal é verificar se estão assinadas de forma a provar a existência de prova de conhecimento, por parte do cliente, da regularização do valor do IVA.

Também foram verificadas as NC emitidas entre 31/12/2017 e o fim do trabalho de auditoria, com o intuito de verificar se correspondem ao período em causa. Isto é, para além de pedir as emitidas até ao final do ano 2017, pede-se também as NC emitidas no início de 2018. Não foram detetados créditos invulgares emitidos no ano seguinte.

#### 4.3.4. Fornecedores, compras e fornecimentos

A circularização aos fornecedores realiza-se de forma idêntica à dos clientes. Quando as respostas chegavam, comparava os extratos enviados pelos fornecedores e os extratos da contabilidade da empresa auditada e analisava as diferenças, se existentes.

Normalmente, quando há diferenças devem-se a faturas contabilizadas na contabilidade do fornecedor e ainda não contabilizadas na contabilidade da empresa auditada, ou pagamentos que a empresa regista, mas só mais tarde são registados como recebimentos no fornecedor.

O teste de detalhe realizado às compras é idêntico ao processo efetuado nas vendas. Foram selecionadas três faturas mensais, de maior relevância, dado existir confiança no

controlo interno (como referido anteriormente). Após a análise de todos os documentos e registo no papel de trabalho, verifiquei não existir nenhuma anomalia. Todas as faturas tinham evidencia de receção do material, a contabilização (através do diário fornecido pela entidade) estava correta e as questões fiscais estavam válidas (nomeadamente o NIF do fornecedor).

Ao longo do estágio não efetuei muitos trabalhos relacionados com fornecimentos e serviços e externos. No entanto foi possível avaliar a periodicidade dos seguros na entidade CCC, SA. É necessário verificar a regularidade das despesas, ou seja, se são mensais, trimestrais, semestrais ou anuais, e se tal é devidamente registado. Na análise dos seguros tive de ter em consideração a especialização do gasto, dado que muitos seguros abrangem mais do que um exercício contabilístico.

#### 4.3.5. Pessoal e benefícios dos empregados

A análise nesta área é realizada com base no processamento salarial, nomeadamente remunerações, gratificações, subsídio de almoço e encargos sobre remunerações. A SROC realiza diversos testes nesta área e fiquei responsável pela realização dos trabalhos inerentes a esta rubrica.

Na primeira auditoria à CCC, SA fiquei responsável por fazer o teste ao pessoal. O teste consiste em analisar a folha de processamento de um mês e verificar o número de empregados. Quando estes são inferiores a 50, o teste é efetuado a todos. Quando não é, procede-se à amostragem para selecionar os funcionários. O objetivo passa por: i) verificar as taxas de retenção de IRS, de acordo com a sua situação familiar, confirmada através das declarações que estão na posse da empresa; ii) testar o desconto para a segurança social; e iii) resumir o processamento dos gastos com o pessoal processados num mês.

Após conferir que todos os trabalhadores presentes na amostra trabalham na entidade, comecei o teste.

O teste às remunerações brutas consiste na multiplicação do valor pago por hora ao trabalhador pelo número de dias que exerceu funções na empresa. A remuneração líquida consiste no valor bruto, subtraindo a retenção de IRS, segurança social e sobretaxa. Para averiguar a segurança social, é necessário saber o regime de cada trabalhador, de forma a poder saber se os descontos para a segurança social estão devidamente calculados.

Para poder calcular a retenção de IRS e a sobretaxa é necessário que a entidade faculte as fichas dos funcionários, de modo a recolher informação acerca do número de dependentes, estado civil, remuneração base e verificar algum tipo de deficiência. Só após esta recolha de dados verificava se a taxa aplicada pela entidade estava correta.

O teste aos gastos com pessoal da empresa CCC, SA não identificou nenhuma situação relevante.



Após a elaboração de todos estes testes é notório a importância da amostragem, ser essencial escolher um conjunto de dados para poder emitir uma opinião. Os testes Efetuados à empresa CCC, SA permitiram concluir que os dados recolhidos foram representativos da população.

## V. Ferramenta computacional no trabalho de auditoria

A utilização de meios computacionais em auditoria facilita o trabalho do auditor, pelo que as entidades devem ponderar sobre o *software* que devem adquirir. A SROC utiliza o programa *Microsoft Excel* para realizar o trabalho de auditoria.

O presente capítulo tem por objetivo mostrar como a utilização do *Microsoft Excel* contribui para uma boa organização e planificação do trabalho do auditor, e como este é essencial para o processo de amostragem na seleção de informação.

### 5.1. A importância da utilização de software no processo de auditoria

A racionalização dos processos de negócios e o aumento da produtividade são preocupações fundamentais em qualquer entidade. Num ambiente de cada vez mais rigorosa regulamentação, a gestão de documentos e registos desviam tempo significativo de objetivos críticos da missão da organização. No caso específico das empresas de auditoria, o processo de documentação dos trabalhos acarreta desafios acrescidos (Ribeiro, 2017).

De acordo com a ISA 230<sup>22</sup> a documentação de auditoria terá de proporcionar um meio de prova:

- a) suficiente e apropriado dos fundamentos para a conclusão dos relatórios;
- b) de que a auditoria foi planeada de acordo com as ISA aplicáveis nos requisitos legais.

Além disto, e segundo a mesma ISA, a documentação de auditoria tem outras finalidades, como o apoio ao planeamento e execução do trabalho, supervisão e responsabilização dos membros de equipa e, a possibilidade de proporcionar a condução de inspeções ao controlo de qualidade.

Segundo Ribeiro (2017) é “este desafio que os softwares de gestão documental de auditoria pretendem superar proporcionando meios para apoiar os auditores ao longo de todo o trabalho, assegurando o cumprimento dos requisitos de documentação, bem como das normas específicas associadas a cada uma das fases do processo de auditoria”.

Nesse sentido, o software tem de orientar o auditor para que este execute adequadamente os procedimentos de avaliação de risco, não desprezando o seu juízo profissional e tendo em vista concluir pela resposta de auditoria mais adequada.

#### 5.1.1. Aplicação computacional no processo de amostragem

Ao longo do trabalho do auditor, e como referido anteriormente, a amostragem é um processo muito útil para selecionar dados de uma determinada população. Na realização do trabalho interino, e para execução de testes, o auditor utiliza a amostragem para o auxiliar. Para analisar as contas de uma empresa, nomeadamente na análise das diversas classes, o auditor tem de escolher uma amostra representativa da população.

Ao longo do estágio tive de utilizar a amostragem para selecionar dados, e posteriormente realizar testes. A amostragem não aleatória foi a mais utilizada nas diversas áreas de trabalho.

---

<sup>22</sup>Documentação de Auditoria.

O objetivo é exemplificar uma demonstração através da aplicação do *Microsoft Excel*, com extração de amostras aleatórias. Trata-se de um exemplo de uma amostra efetuada às vendas da entidade CCC, SA.

Supondo que se pretende analisar as vendas de um mês aleatório (50 elementos), selecionando uma amostra aleatória de 15.

De notar que em termos técnicos, os problemas em cada classe são semelhantes, logo a solução neste exemplo em concreto é aplicada em qualquer outro problema tipo.

Para realizar este trabalho, recorremos ao manual *AMOSTRAGEM, TESTES DE CONFORMIDADE E TESTES SUBSTANTIVOS EM AUDITORIA* (Curto, 2017).

Segue-se a base de dados parcial, no qual selecionei através do *Microsoft Excel* 50 elementos, dado ser um número avultado de movimentos.

Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017				
Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor
17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €
17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €
17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,39 €
17010004	G00000201	8334	31/12/2017	18 001,65 €
17010005	G00000201	25375	31/12/2017	16 286,79 €
17010006	G00000201	300	31/12/2017	4 282,20 €
17010007	G00000302	24584	31/12/2017	9 651,68 €
17010008	G00000302	25610	31/12/2017	10 222,32 €
17010009	G00000302	-2286	31/12/2017	- 899,77 €
17010010	G00000302	7200	31/12/2017	3 083,76 €
17010011	G00000302	1300	31/12/2017	575,64 €
17010012	G00000201	10310	31/12/2017	17 951,78 €
17010013	G00000201	6530	31/12/2017	3 493,55 €
17010014	G00000201	18180	31/12/2017	11 977,64 €
17010015	G00000201	29335	31/12/2017	15 107,53 €
17010016	G00000201	33925	31/12/2017	19 796,87 €
17010017	P00000597	25520	31/12/2017	12 431,28 €
17010047	P00003476	6650	31/12/2017	2 730,77 €
17010048	P00003476	14067	31/12/2017	7 553,60 €
17010049	P00003476	2503	31/12/2017	1 164,65 €
17010050	P00003455	5125	31/12/2017	3 079,68 €

**Figura 10 - Base de dados da aplicação**

O extrato das vendas da entidade CCC, SA contém o número da fatura, o parceiro de negócio (método utilizado pela entidade para facilitar o acesso ao documento físico), a quantidade da fatura, a data (que neste caso trata-se de vendas efetuadas em dezembro) e o valor da fatura.

O objetivo centra-se na seleção aleatória de 15 dos 50 elementos para verificação e análise dos documentos originais.

### 5.1.3.1. Amostragem aleatória simples (com reposição)

No método de amostragem aleatória simples todas as combinações possíveis de elementos da população têm igual probabilidade de serem incluídas na amostra. Dado se tratar de uma amostra com reposição, cada elemento selecionado regressa à população podendo ser incluído mais do que uma vez na amostra.

Através da base de dados identificada, com auxílio da ferramenta *Microsoft Excel*, procede-se a diversos passos, como ilustra a Figura 11.

1. Selecionar uma amostra aleatória de 15 faturas.

#### *Dados, Análise de Dados, Amostragem*

	A	B	C	D	E	F
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017					
2						
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	
6	17010003	G00000201				
7	17010004	G00000201				
8	17010005	G00000201				
9	17010006	G00000201				
10	17010007	G00000302				
11	17010008	G00000302				
12	17010009	G00000302				
13	17010010	G00000302				
14	17010011	G00000302				
15	17010012	G00000201				
16	17010013	G00000201				
17	17010014	G00000201				
18	17010015	G00000201				
19	17010016	G00000201				
20	17010017	P00000597				
21	17010018	P00000681				
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €	

**Amostragem**

Entrada  
Intervalo de entrada:

☒ Rótulos

Método de amostragem  
☐ Periódico  
 Período:   
☒ Aleatório  
 Número de amostras:

Opções de saída  
☒ Intervalo de saída:    
☐ Nova folha de cálculo:   
☐ Novo livro

**Figura 11 - Amostragem Aleatória Simples**

## 2. Preencher a janela.

*Intervalo de entrada:* indicar as células com os números de cada fatura (A4:A53).

*Método de amostragem:* identificar o número de elementos da amostra (15).

*Opções de saída:* indicar a coluna onde queremos que apareça o resultado da extração da amostra (coluna F).

## 3. Pressionar OK.

Os números das faturas que o auditor tem de analisar são os que constam da Figura 12.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017								
2									
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória			
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	17010046			
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	17010032			
6	17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,34 €	17010024			
7	17010004	G00000201	8334	31/12/2017	18 001,65 €	17010005			
8	17010005	G00000201	25375	31/12/2017	16 286,79 €	17010035			
9	17010006	G00000201	300	31/12/2017	4 282,20 €	17010016			
10	17010007	G00000302	24584	31/12/2017	9 651,68 €	17010049			
11	17010008	G00000302	25610	31/12/2017	10 222,32 €	17010047			
12	17010009	G00000302	-2286	31/12/2017	899,77 €	17010027			
13	17010010	G00000302	7200	31/12/2017	3 083,76 €	17010009			
14	17010011	G00000302	1300	31/12/2017	575,44 €	17010048			
15	17010012	G00000201	10310	31/12/2017	17 951,78 €	17010030			
16	17010013	G00000201	6530	31/12/2017	3 493,55 €	17010029			
17	17010014	G00000201	18180	31/12/2017	11 977,64 €	17010045			
18	17010015	G00000201	29335	31/12/2017	15 107,53 €	17010041			
19	17010016	G00000201	33925	31/12/2017	19 796,87 €				
20	17010017	P00000597	25520	31/12/2017	12 431,28 €				
21	17010018	P00000681	400	31/12/2017	232,00 €				
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €				

**Figura 12 - Extração da amostra aleatória simples com reposição**

Para selecionar uma amostra aleatória através do método de amostragem aleatória simples, há uma outra opção, a função *ALEATÓRIOENTRE ()*.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017								
2									
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória			
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	=ALEATÓRIOENTRE(17010001;17010050)			
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €				
6	17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,39 €				
7	17010004	G00000201							
8	17010005	G00000201							
9	17010006	G00000201							
10	17010007	G00000302							
11	17010008	G00000302							
12	17010009	G00000302							
13	17010010	G00000302							
14	17010011	G00000302							
15	17010012	G00000201							
16	17010013	G00000201							
17	17010014	G00000201							
18	17010015	G00000201							
19	17010016	G00000201							
20	17010017	P00000597	2320	31/12/2017	232,00 €				
21	17010018	P00000681	400	31/12/2017	232,00 €				
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €				

**Figura 13 - Função ALEATÓRIOENTRE ()**

Esta função caracteriza-se por inserir o valor inferior, ou seja, o menor número contabilístico, e o valor superior. Neste caso os números das faturas 17010001 e 17010050. É possível obter a extração seguinte, como mostra a Figura 14.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017								
2									
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória			
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	17010042			
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	17010017			
6	17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,35 €	17010048			
7	17010004	G00000201	8334	31/12/2017	18 001,61 €	17010024			
8	17010005	G00000201	25375	31/12/2017	16 286,79 €	17010019			
9	17010006	G00000201	300	31/12/2017	4 282,20 €	17010028			
10	17010007	G00000302	24584	31/12/2017	9 651,68 €	17010024			
11	17010008	G00000302	25610	31/12/2017	10 222,32 €	17010008			
12	17010009	G00000302	-2286	31/12/2017	899,77 €	17010038			
13	17010010	G00000302	7200	31/12/2017	3 083,75 €	17010049			
14	17010011	G00000302	1300	31/12/2017	575,61 €	17010033			
15	17010012	G00000201	10310	31/12/2017	17 951,70 €	17010032			
16	17010013	G00000201	6530	31/12/2017	3 493,55 €	17010025			
17	17010014	G00000201	18180	31/12/2017	11 977,64 €	17010048			
18	17010015	G00000201	29335	31/12/2017	15 107,53 €	17010023			
19	17010016	G00000201	33925	31/12/2017	19 796,87 €				
20	17010017	P00000597	25520	31/12/2017	12 431,28 €				
21	17010018	P00000681	400	31/12/2017	232,00 €				
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €				

**Figura 14 - Extração da amostra aleatória simples com reposição (ALEATÓRIOENTRE)**

#### 5.1.3.2. Amostragem aleatória simples (sem reposição)

No método de amostragem aleatória simples sem reposição todas as combinações possíveis de elementos da população têm igual probabilidade de serem incluídas na amostra. Segundo Curto (2017), “quando a seleção é feita sem reposição, cada elemento escolhido não volta à população e é incluído uma única vez na amostra, razão pela qual este é o método mais utilizado em auditoria.

Neste caso, o *Excel* possui uma função que gera números aleatórios, como ilustra a Figura 15, que engloba alguns passos a seguir.

1. Selecionar a ferramenta.

*Dados, Análise de Dados, Geração de Número Aleatório*



	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017								
2									
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória			
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €				
5	17010002	G00000302							
6	17010003	G00000201							
7	17010004	G00000201							
8	17010005	G00000201							
9	17010006	G00000201							
10	17010007	G00000302							
11	17010008	G00000302							
12	17010009	G00000302							
13	17010010	G00000302							
14	17010011	G00000302							
15	17010012	G00000201							
16	17010013	G00000201							
17	17010014	G00000201							
18	17010015	G00000201							
19	17010016	G00000201							
20	17010017	P00000597							
21	17010018	P00000681							
22	17010019	P00000681							

Geração de número aleatório

Número de variáveis: 1

Total de números aleatórios: 50

Distribuição: Uniforme

Parâmetros

Entre 0 e 1

Semente aleatória:

Opções de saída

☒ Intervalo de saída: \$F\$4:\$F\$53

☐ Nova folha de cálculo:

☐ Novo livro

OK Cancelar Ajuda

**Figura 15 - Amostra aleatória simples (sem reposição)**

2. Preencher a janela.

*Número de variáveis:* indicar o número 1 e 50 no *total de números aleatórios*.

*Intervalo de saída:* indicar a coluna onde queremos que seja apresentada a solução. Neste caso a coluna F, no intervalo F4:F53.

Esta ferramenta atribui a cada registo um número aleatório entre 0 e 1.

3. Pressionar OK.

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017							
2								
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória		
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	0,615436262		
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	0,934629353		
6	17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,39 €	0,656147954		
7	17010004	G00000201	8334	31/12/2017	18 001,65 €	0,543717765		
8	17010005	G00000201	25375	31/12/2017	16 286,79 €	0,956572161		
9	17010006	G00000201	300	31/12/2017	4 282,20 €	0,295419172		
10	17010007	G00000302	24584	31/12/2017	9 651,68 €	0,633991516		
11	17010008	G00000302	25610	31/12/2017	10 222,32 €	0,790734581		
12	17010009	G00000302	-2286	31/12/2017	- 899,77 €	0,589861751		
13	17010010	G00000302	7200	31/12/2017	3 083,76 €	0,524399548		
14	17010011	G00000302	1300	31/12/2017	575,64 €	0,804589984		
15	17010012	G00000201	10310	31/12/2017	17 951,78 €	0,973906674		
16	17010013	G00000201	6530	31/12/2017	3 493,55 €	0,152714621		
17	17010014	G00000201	18180	31/12/2017	11 977,64 €	0,907132176		
18	17010015	G00000201	29335	31/12/2017	15 107,53 €	0,217963195		
19	17010016	G00000201	33925	31/12/2017	19 796,87 €	0,722922452		
20	17010017	P00000597	25520	31/12/2017	12 431,28 €	0,916501358		
21	17010018	P00000681	400	31/12/2017	232,00 €	0,647541734		
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €	0,708090457		

**Figura 16 - Extração da amostra aleatória simples sem reposição**

Este processo requer atenção por parte do auditor, uma vez que cada vez que se abre e fecha o documento do *Microsoft Excel* ou que se faça alterações na folha, os números aleatórios são recalculados. No fim do passo 3. *Pressionar OK* é aconselhável que se copie os dados obtidos para uma coluna e guardá-los.

A opção *Colar Especial* permite que os dados iniciais não se alterem, permitindo que se possa verificar os resultados sempre que necessário.

Para usar esta opção, devem seguir-se os seguintes passos.

1. Copiar os valores obtidos da coluna F.
2. Selecionar a coluna onde se pretende colar os resultados, neste caso a coluna G.
3. Fazer os seguintes procedimentos (como ilustra a figura seguinte).

*Base, Colar, Colar Especial*

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017							
2								
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória	Número aleatório	
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	0,615436262		
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	0,934629353		
6	17010003	G000						
7	17010004	G000						
8	17010005	G000						
9	17010006	G000						
10	17010007	G000						
11	17010008	G000						
12	17010009	G000						
13	17010010	G000						
14	17010011	G000						
15	17010012	G000						
16	17010013	G000						
17	17010014	G000						
18	17010015	G000						
19	17010016	G000						
20	17010017	P000						
21	17010018	P000						
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €	0,708090457		

**Figura 17 - Função Colar Especial**

Neste caso específico a amostra era apenas de 50 elementos, no entanto os extratos e diários apresentados pelas entidades apresentam muito mais dados. Torna-se necessário ordená-los para facilitar o trabalho do auditor. Deste modo, ao longo do meu trabalho, após fazer a seleção dos dados era necessário organizá-los. O *Microsoft Excel* permite ordenar os dados após fazer a função *Colar Especial*.

A ordenação dos dados faz-se através dos seguintes passos.

1. Selecionar a opção.

*Dados, Ordenar*

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017							
2								
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória	Número aleatório	
4	17010001	G00000302	1388	31/12/2017	694,83 €	0,615436262	0,615436262	
5	17010002	G00000302	26024	31/12/2017	10 437,66 €	0,934629353	0,934629353	
6	17010003	G00000201	31510	31/12/2017	21 867,39 €	0,656147954	0,656147954	
7	17010004	G00000201	8334	31/12/2017	18 001,65 €	0,543717765	0,543717765	
8	17010005							
9	17010006							
10	17010007							
11	17010008							
12	17010009							
13	17010010							
14	17010011							
15	17010012							
16	17010013							
17	17010014							
18	17010015							
19	17010016							
20	17010017							
21	17010018	P00000681	400	31/12/2017	232,00 €	0,647541734	0,647541734	
22	17010019	P00000681	9940	31/12/2017	5 877,00 €	0,708090457	0,708090457	

**Figura 18 - Fase de ordenar os números aleatórios**

2. Preencher janela.

*Ordenar por:* neste caso a coluna onde se efetuou a opção Colar Especial (Coluna G – Número aleatório).

*Ordenar em:* neste exemplo específico trata-se de seleccionar a opção “Valores das células”.

*Ordem:* das opções disponíveis, o auditor pode optar por “do mais pequeno ao maior” ou “do maior ao mais pequeno”, consoante o que pretende obter. Neste caso optaremos pela primeira opção.

3. Pressionar OK.

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	Diário de vendas CCC,SA em dezembro 2017							
2								
3	Número da fatura	Parceiro de negócios	Quantidade	Data	Valor	Amostra aleatória	Número aleatório	
4	17010044	G00000201	16872	31/12/2017	19 565,06 €	0,072023682	0,072023682	
5	17010032	P00000597	24740	31/12/2017	11 668,88 €	0,083468123	0,083468123	
6	17010024	G00000201	15752	31/12/2017	17 425,45 €	0,102481155	0,102481155	
7	17010031	P00009914	29620	31/12/2017	12 292,30 €	0,103823969	0,103823969	
8	17010022	G00000201	11458	31/12/2017	18 745,28 €	0,119052705	0,119052705	
9	17010013	G00000201	6530	31/12/2017	3 493,55 €	0,152714621	0,152714621	
10	17010039	P00000681	2514	31/12/2017	2 011,20 €	0,185277871	0,185277871	
11	17010029	P00009914	29860	31/12/2017	12 391,90 €	0,205328532	0,205328532	
12	17010048	P00003476	14067	31/12/2017	7 553,60 €	0,212256233	0,212256233	
13	17010015	G00000201	29335	31/12/2017	15 107,53 €	0,217963195	0,217963195	
14	17010030	P00009914	21040	31/12/2017	8 731,60 €	0,249549852	0,249549852	
15	17010046	P00000681	4816	31/12/2017	4 060,12 €	0,261452071	0,261452071	
16	17010023	G00000201	24450	31/12/2017	17 526,12 €	0,26453444	0,26453444	
17	17010043	G00000201	10284	31/12/2017	18 590,72 €	0,28666036	0,28666036	
18	17010006	G00000201	300	31/12/2017	4 282,20 €	0,295419172	0,295419172	
19	17010041	G00000303	18	31/12/2017	170,38 €	0,302377392	0,302377392	
20	17010050	P00003455	5125	31/12/2017	3 079,68 €	0,315897092	0,315897092	
21	17010047	P00003476	6650	31/12/2017	2 730,77 €	0,440839869	0,440839869	
22	17010028	G00000302	2606	31/12/2017	1 080,97 €	0,478011414	0,478011414	

Figura 19 - Ordenação ascendente

Após a demonstração de alguns exemplos, é possível concluir a importância e utilidade que o *Microsoft Excel* tem no trabalho do auditor. É uma das ferramentas mais completas e pode ser utilizada em tarefas simples como em cálculos, auxílio na elaboração de relatórios e fórmulas complexas. Além disto, tem evoluído ao longo dos anos e adapta-se cada vez mais à forma de trabalho, dado poder ser instalado em quase todos os dispositivos e em qualquer lugar.

É possível concluir que nem sempre os itens de maior valor têm mais relevância, dado que se se tratar de uma amostragem aleatória, todos os valores têm igual probabilidade de sair. O auditor opta por confiar no julgamento profissional, dado acreditar nas suas capacidades, e assim emitir um parecer acerca das DF.



## Conclusão

A independência dos auditores é uma característica essencial no processo de auditoria. Quando o auditor emite uma opinião, referem-se às demonstrações financeiras representarem adequadamente a posição económica e financeira das empresas auditadas, em conformidade com as legislações e normas de auditoria.

Do trabalho realizado é notório concluir a importância da amostragem em auditoria, dado ser uma ferramenta essencial no crescimento da profissão.

No decorrer do trabalho de auditoria é necessário que a empresa tenha um bom sistema de controlo interno. Os procedimentos que o auditor efetua para emitir uma opinião baseiam-se em testes de controlo e testes substantivos. Para facilitar uma melhor conclusão acerca dos testes, a SROC utilizou técnicas de amostragem por forma a determinar o tamanho da amostra a testar.

No decorrer do estágio e após o trabalho desenvolvido penso que um bom sistema de controlo interno é uma ótima ferramenta para detetar erros e, mais detalhadamente, fraudes. Se o auditor confiar no sistema de controlo interno, pode diminuir a quantidade de trabalhos a realizar, confiando, assim, nos controlos adotados pela empresa.

Os programas de trabalho do auditor são essenciais para um bom planeamento, e dada a complexidade das tarefas do auditor e consequente documentação inerente, o recurso à amostragem é essencial.

A relevância da utilização das técnicas de amostragem, os testes de auditoria aplicados e o tipo de software utilizado é essencial para o trabalho de auditor. A amostragem surge no intuito de proporcionar ao auditor mais informação acerca da população alvo. De notar a predominância da amostragem não estatística pela CCC, SA, uma vez que o recurso ao julgamento do auditor é mais eficiente.

A análise aos programas de trabalho permitiu identificar algumas das tarefas do auditor, demonstrando a importância do planeamento prévio na execução das tarefas do auditor. Sendo estas tarefas em número elevado e cada uma delas envolvendo um número de documentos extenso, o recurso à amostragem torna-se essencial.

O *Microsoft Excel* é uma ferramenta de custo reduzido e relativamente simples de se usar que facilita a extração de amostras aleatórias de uma população, com ou sem reposição. A SROC utiliza esta ferramenta como suporte para a realização de testes e consequente emissão da sua opinião.

Como investigação futura seria interessante investigar e desenvolver um programa de amostragem que permitisse equacionar a relação custo/benefício, face ao aumento de informação a que o auditor está sujeito, a materialidade e o risco de auditoria.





## Balanço pessoal

Após uma breve reflexão posso concluir que foi muito gratificante o estágio que realizei. Foi a minha primeira experiência profissional com um balanço muito positivo, que marca o início de uma nova fase.

Foram alguns meses de constante aprendizagem quer a nível de formação profissional e pessoal. Consegui adquirir conhecimentos um pouco de todas as fases de uma auditoria. A receptividade inicial da realização do estágio foi desde cedo colmatada. O facto de podermos trabalhar com pessoas experientes é muito vantajoso para o primeiro impacto com o mercado de trabalho.

Durante o estágio tive oportunidade de desenvolver diversas competências, como a adaptação a novos ambientes, de interpretação e comunicação, de organização e responsabilidade. Além disto, ganhei bastante experiência na utilização de ferramentas informáticas.

Um dos pontos que mais me agradou e despertou curiosidade foi fazer auditoria a empresas dos mais diversos setores de atividade. O contacto com variados clientes de diferentes setores desenvolve a capacidade de adaptação e de interação com diferentes problemas. O facto de ter feito diferentes trabalhos em empresas distintas foi uma enorme oportunidade.

A metodologia do trabalho, a gestão do tempo e a resolução de trabalhos sob pressão são capacidades que consegui desenvolver ao longo deste tempo. Um exemplo de interação foi o teste às vendas/compras que efetuei na maioria das empresas, dado ser um procedimento que envolve o contacto direto com os responsáveis pela secção como também o conhecimento de todo o processo inerente.

Foi uma mais valia poder aplicar o conhecimento teórico adquirido na fase académica nos diversos trabalhos a que fui sujeita. A auditoria é uma área bastante abrangente, pelo que é necessário ter conhecimento diversificado e capacidade de flexibilidade face aos prazos a que o auditor é sujeito. Foi possível aprender e ganhar ritmo para acompanhar todos os trabalhos da SROC.

No fim, apesar de ter sido o primeiro trabalho e uma experiência nova, foi uma fase muito boa e que me auxiliará para o futuro.



## Referências bibliográficas

- Antunes, R. J. F. (2015). Relatório de estágio - A vertente prática da auditoria financeira.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria*. (Editora Atlas, Ed.). São Paulo.
- Carmelo, S. P. P. (2006). Amostragem em revisão/auditoria. *Revisores e Empresas*, n.º 32, d, 28–45.
- Cerejeira, L. (1998). *Técnicas de Amostragem em Auditoria*. (Rei dos Livros, Ed.). Porto.
- Cordeiro, A. C. (2011). Auditoria Financeira. *Relatório de Estágio*, 77. Retrieved from <http://bdigital.ufp.pt/bitstream/10284/4276/1/Relatorio UC Auditoria Financeira.pdf>
- Costa, A. (2007). A importância crescente dos Procedimentos Analíticos em Auditoria. *Revisores e Auditores*, (Jul/Set), 36–45.
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. (R. dos Livros, Ed.) (11ª edição). Letras e Conceitos, Unip. Lda.
- Curto, J. D. (2017). *Amostragem, Testes de conformidade e testes substantivos em auditoria* (1ª edição).
- Dănescu, T., & Anca-Oana, C. (2012). Opportunity and Necessity in Audit Sampling Non-statistical Sampling Method. *Procedia Economics and Finance*, 3(12), 1128–1133. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(12\)00285-7](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(12)00285-7)
- Danescu, T., & Chira, A. (2014). Professional judgment and reticence to apply sampling techniques. *Procedia Economics and Finance*, 15, 1253–1258. Retrieved from [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00585-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00585-1)
- Duarte, L. S. (2010). Relatório de Estágio - Auditoria Financeira. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Figueiredo, C. M. A. (2012). O Contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz (Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).
- Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores e Auditores*, n.º 64, N.º 64, 8–31.
- Gonçalves, A. (2008). A Evolução das Metodologias de Auditoria. *Revisores e Auditores*, 24–34.
- Gonçalves, A. (2015). Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador. *Revisores e Auditores*, N.º 70, 30–33.
- IFAC. (2009). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Auditing*, 313–321.
- Monteiro, D., & Pontes, S. (2002). *Controlo, Risco e Amostragem em Auditoria: Relações Indissociáveis* (1ª edição). Lisboa.
- Reis, P. (2015). Análise Estatística em Auditoria. *Revisores e Auditores*, 70, 12–25. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/70/Auditoria.pdf>
- Ribeiro, R. (2017). A importância da utilização de software no processo de documentação

de uma auditoria. *Revisores e Auditores*, 66–69.

Tribunal de Contas. (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos, *I*, 144. Retrieved from

<https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf><http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>

Tribunal de Contas. (2016). Manual de auditoria de resultados.

## ANEXOS



## Anexo 1 - Certificação Legal de Contas

**Jorge Silva, Neto, Ribeiro &  
Pinho, Sroc, Lda.**

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

### CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

#### RELATORIO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

##### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de **CCC, S.A.** (a Entidade), que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 2017, (que evidencia um total de 11.950.608,07 euros e um total de capital próprio de 10.740.192,59 euros, incluindo um resultado líquido de 733.217,91 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e o anexo às demonstrações financeiras que inclui um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, a posição financeira de **CCC, S.A** em 31 Dezembro 2017 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

##### Bases para a opinião

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras" abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

##### Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística;
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devida a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e

Inscrição na C.R.C. e NIPC 510413900 - Capital Social 5 800 € - SROC n.º 277 - OROC

Sede: Rua dos Bragas, 208 - 1.º andar, sala 15 - 4050-122 Porto  
Delegação: Rua Manuel Firmino, Ed. Veneza, 52 - 8.º andar, sala AZ - 3800-213 Aveiro - Tel.: 234 386 517 - Fax: 234 386 518  
E.mail: antonio.neto@ua.pt

**Jorge Silva, Neto, Ribeiro &  
Pinho, Sroc, Lda.**

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

- avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

**Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;
- obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades;
- avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada;
- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.



**Jorge Silva, Neto, Ribeiro &  
Pinho, Sroc, Lda.**

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

**RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES**

**Sobre o relatório de gestão**

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, al. e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Gafanha da Encarnação, 22 de Junho de 2018

*Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, Sroc, Lda., representada por  
António Rodrigues Neto*

Inscrição na C. R. C. e NIPC 510413900 - Capital Social 5 800 € - SROC n.º 277 - OROC

Sede: Rua dos Bragas, 208 - 1.º andar, sala 15 - 4050-122 Porto  
Delegação: Rua Manuel Firmino, Ed. Veneza, 52 - 8.º andar, sala AZ - 3800-213 Aveiro - Tel.: 234 386 517 - Fax: 234 386 518  
E.mail: antonio.neto@ua.pt



## Anexo 2 - Índice do Dossiê Corrente

Cliente: <b>CCC, SA</b>	ANO: <b>2017</b>
Secção: Índice do Dossier de Revisão/Auditoria	

- I - DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS
- II - ASSUNTOS À ATENÇÃO DO RESPONSÁVEL DO TRABALHO
- III - CORRESPONDÊNCIA
- IV - INDICADORES DE GESTÃO MAIS SIGNIFICATIVOS
- V - RESUMO DE RECLASSIFICAÇÕES E AJUSTAMENTOS
  - [V.1](#) CONCLUSÕES: RESUMO
- VI - REVISÃO DO TRABALHO DE REVISÃO/AUDITORIA
- VII - ASSUNTOS A TRATAR EM PRÓXIMA VISITA
- VIII - MEMORANDOS, RELATÓRIOS E CARTAS DE RECOMENDAÇÕES
- IX - DECLARAÇÃO DO ORGÃO DE GESTÃO
- X - LIVROS DAS SOCIEDADES
- XI - PLANIFICAÇÃO DA REVISÃO/AUDITORIA
- XII - ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS
- XIII - EVENTOS SUBSEQUENTES À DATA DO BALANÇO
- XIV - ACEITAÇÃO DO TRABALHO
- XV - CONTINUIDADE
  - [A](#) Goodwill e outros activos intangíveis
  - [B](#) Activos fixos tangíveis, depreciações e perdas por imparidade
  - [C](#) Propriedades de investimento
  - [D](#) Inventários e activos biológicos
  - [E](#) Clientes, vendas e prestações de serviços
  - [F](#) Outras contas a receber e a pagar
  - [G](#) Accionistas/Sócios e outras partes relacionadas
  - [H](#) Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas
  - [I](#) Investimentos financeiros
  - [J](#) Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor
  - [K](#) Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa
  - [L](#) Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção
  - [M](#) Fornecedores, compras e fornecimentos
  - [N](#) Pessoal e benefícios dos empregados
  - [O](#) Financiamentos obtidos
  - [P](#) Provisões e matérias ambientais
  - [Q](#) Estado e outros entes públicos e impostos
  - [S](#) Capital próprio
  - [V](#) Gastos e perdas, rendimentos e ganhos e resultados
  - [Z](#) Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo



## Anexo 3 - Exemplo de Carta de circularização a clientes

Papel timbrado da  
Empresa

Exmos Senhores:  
ABC, Lda  
Rua A  
9999-000 Localidade

Local, / /

**Ass: Confirmação de saldos de clientes e de outras contas a receber**

N.º de controlo: \_\_\_\_\_

Exmos Senhores:

Os nossos revisores oficiais de contas

Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, Sroc, Lda.  
Rua Manuel Firmino, 52 – 8.º Sala AZ  
3800-213 Aveiro  
e-mail: antonio.neto.circ@net.vodafone.pt  
Fax no.: 234.386.518

estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos livros à data de 31 de Dezembro de 2017:

Conta corrente	Euros	_____
Conta letras (por vencer)	Euros	_____
Cheques pré datados	Euros	_____
Outras contas	Euros	_____

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a vossa concordância ou reparos, se os houver, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados.

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De V. Exas

Atenciosamente,

Conforme nos foi solicitado,

N.º de controlo: \_\_\_\_\_

☐

Confirmamos o saldo acima indicado

☐

Não confirmamos o saldo acima indicado. Nos nossos livros a vossa conta apresenta-se conforme extracto em anexo

Observações:

---



---



---

Data:

Carimbo e assinatura: